

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma
Laskentatoimi

Hanne Jussila

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardien käyttöönottoprojekti

Tiivistelmä

Hanne Jussila

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardien käyttöönottoprojekti, 49 sivua, 1 liite

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketalous Lappeenranta

Liiketalouden koulutusohjelma

Laskentatoimi

Opinnäytetyö 2018

Ohjaaja: lehtori Teija Launiainen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten yritykset valmistautuvat tai ovat valmistautuneet kahden uuden kansainvälisen tilinpäätösstandardin, IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset, käyttöönottoon.

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardia tulee soveltaa 1.1.2018 ja IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardia 1.1.2019 alkaen kaikissa kansainvälisen IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaan tehtävissä tilinpäätöksissä. Molemmissa standardeissa, IFRS 15 ja IFRS 16, on huomattavasti muutoksia verrattuna nykyisin voimassa oleviin korvattaviin standardeihin.

Uusien IFRS 15 ja 16 -standardien myötä useat yrityksen tapahtumien rekisteröinti- ja laskentaperiaatteet muuttuvat, ja nämä uudet periaatteita täytyy sisällyttää yrityksen eri järjestelmiin, prosesseihin, raportointiin ja myös henkilöstön toimintatapoihin.

Työn empiirinen osuus toteutettiin haastattelemalla viittä IFRS-standardien parissa työskentelevää asiantuntijaa neljästä eri yrityksestä. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituina teemahaastatteluina.

Tutkimustulosten mukaan IFRS 15 ja 16 -standardien selvitys- ja valmistelutyö yrityksissä on aloitettu hyvissä ajoin ennen standardien käyttöönottoa. Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta IFRS 15 ja 16 -standardiuudistusten olevan varsin haasteellisia ja resursseja vieviä projekteja yrityksille.

Asiasanat: IFRS, IFRS 15 myyntituotot asiakassopimuksista, IFRS 16 Vuokrasopimukset, standardien käyttöönottoprojekti

Abstract

Hanne Jussila

Implementation Project of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and IFRS 16 Leases Standards, 49 pages, 1 appendix

Saimaa University of Applied Sciences

Faculty of Business Administration Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Specialisation in Accounting

Bachelor's Thesis 2018

Instructors: Ms Teija Launiainen, Senior Lecturer, Saimaa University of Applied Sciences

The aim of this study was to find out how companies are preparing for the introduction of two new international financial reporting standards, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and IFRS 16 Leases.

The standard of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers should be applied as from 1 January 2018 and IFRS 16 Leases Standard as from 1 January 2019 in all IFRS financial statements. Both standards, IFRS 15 and IFRS 16, are considerably different from those currently in force.

With the new IFRS 15 and 16 standards, many company registration and accounting principles change, and these new principles need to be introduced into the company's various systems, processes, reporting and personnel practices.

The empirical part of the work was carried out by interviewing five experts working on IFRSs from four different companies. The interviews were conducted as semi-structured theme interviews.

According to the research results, the preparation of IFRS 15 and 16 standards in companies started well in advance before the standards were introduced. Based on research findings, the IFRS 15 and 16 standards are quite challenging and resource-intensive projects for companies.

Key words: IFRS, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, IFRS 16 Leases, standard deployment project

Sisällys

1	Johdanto.....	6
1.1	Tutkimuksen tavoitteet.....	8
1.2	Tutkimusongelma	9
1.3	Tutkimuksen rajaukset ja tutkimusmenetelmä	10
1.4	Teoreettinen viitekehys ja rakenne	11
2	Kansainväliset tilinpäätösstandardit.....	13
2.1	IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen.....	13
2.2	IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto	14
2.3	IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista.....	15
2.3.1	Viisivaiheinen malli	15
2.3.2	Menojen kirjaaminen	18
2.3.3	Ns. erikoistilanteiden tuloutusperiaatteet.....	19
2.3.4	IFRS 15 -standardin käyttöönottotapa.....	19
2.4	IFRS 16 Vuokrasopimukset	20
2.4.1	Vuokrasopimuksen määritelmä	21
2.4.2	IFRS 16 -standardin käyttöönottotapa.....	23
3	Standardien käyttöönottoprosessi.....	26
3.1	Standardien käyttöönoton suunnittelu.....	28
3.2	IFRS 15 ja 16 -standardien yhtäaikainen käyttöönotto	31
4	Tutkimuksen tulokset	32
4.1	Aika ja resurssit	32
4.2	Uusien standardien, IFRS 15 ja 16, käyttöönotto.....	33
4.2.1	Kartoitus- ja selvittelyvaihe	34
4.2.2	Suunnittelu- ja käyttöönottovaihe	35
4.3	Standardien yhtäaikainen käyttöönotto	38
4.4	Johtopäätökset	39
5	Pohdinta.....	43
	Kuvat.....	46
	Lähteet.....	47

Liitteet

Liite 1 Haastattelukysymykset

Termit

CMR	Customer Relationship Management
ERP	Enterprise Resource Planning
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IT	Information Technology
SIC	Standing Interpretations Committee
USD	United States Dollar

1 Johdanto

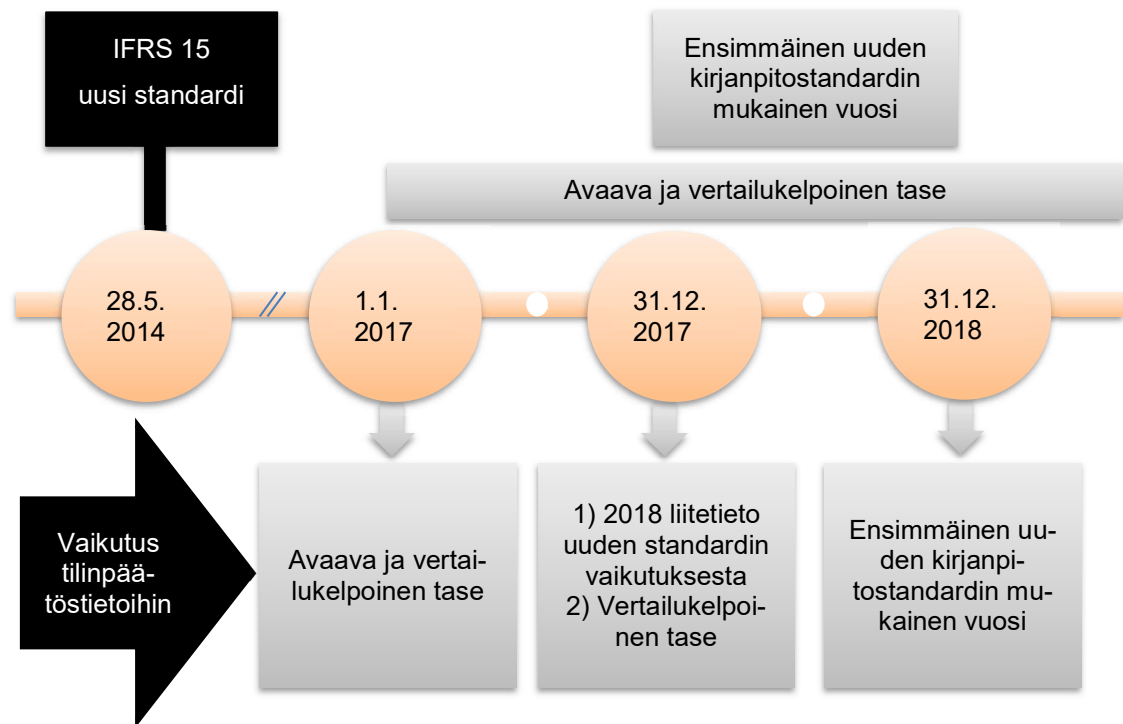
Kansainvälisten tilinpäätössäännösten taustat juontavat juurensa jo 1970-luvulle, jolloin yritysten kansainvälistymisen vuoksi alettiin valmistella kaikille yhteisiä tilinpäätössäännöksiä (Pacter 2017). Arvopaperikauppaa käydään yli rajojen, mutta eri maissa tilinpäätöskäytännöt ovat hyvin erilaisia, ja ne vaikeuttavat tilinpäätösinformaatioiden vertailuja yritysten välillä. Lähtökohtana kansainvälisille tilinpäätössäännöksille on, että tilinpäätösinformaatio on esitetty sijoittajien kannalta parhaalla mahdollisella tavalla.

Alun perin Euroopan alueelle kehitetty mutta nykyisin globaali kansainvälinen tilinpäätösnormisto muodostuu IFRS-standardeista (IFRS, International Financial Reporting Standard) tulkintoineen. IFRS-standardit on laatinut pääosin kansainvälinen tilinpäätösstandardilautakunta eli International Accounting Standards Board (IASB), ja ne on julkaistu vuodesta 2001 lähtien. Aiempina vuosina, 1973–2001, laadittuja standardeja kutsutaan IAS-standardeiksi (IAS, International Accounting Standard), ja ne on laatinut IASB:a edeltänyt kansainvälinen kirjanpitostandardien komitea eli International Accounting Standards Committee (IASC). Lisäksi kansainvälisiin tilinpäätössäännöksiin kuuluu iso joukko erilaisia tulkintaohjeita. (IAS 2008; Pacter 2017)

Euroopassa vuonna 2002 astui voimaan asetus, jossa määriteltiin, että EU-alueen julkisesti noteerattujen yritysten tulee noudattaa kansainvälisiä tilinpäätössstandardeja vuoden 2005 tilinpäätöksissä. Vuodesta 2007 lähtien myös sellaiset yritykset, joilla on noteerattuja joukkovelkakirjoja tai muita vieraan pääoman ehtoisia rahoitusvälineitä, joutuvat laatimaan kansainvälisen tilinpäätöksen (IFRS-tilinpäätösmaali 2016). Haaramon et al. (2017) e-kirjassa kerrotaan, että IASB:n oman selvityksen mukaisesti näitä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudatetaan ainakin 137 maassa.

Toukokuussa 2014 Yhdysvaltojen FASB (Financial Accounting Standards Board) ja kansainvälinen tilinpäätösstandardilautakunta IASB julkaisivat uuden tuloutusstandardin IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista, jotka koskevat asiakkaille kohdistuneen myynnin tuottojen kirjanpitokäsittelyä. FASB:n ja IASB:n päätavoitteena oli luoda kaikille toimialoille sekä kaikkiin liiketapahtumiin soveltuva

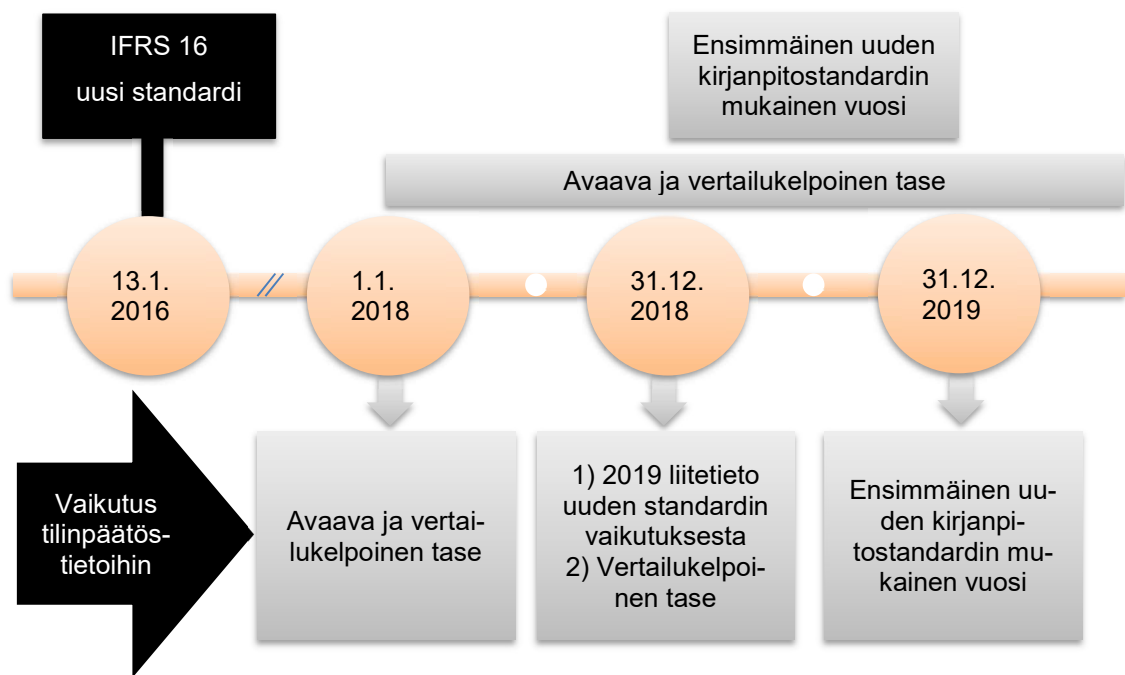
myynnin tuloutusta koskeva standardi, jossa olisi aiempaa enemmän käytännön soveltamisohjeistusta (Tolvanen 2013). IFRS 15 -standardi tuli voimaan vuoden 2018 alusta (IFRS 15). Kuvassa 1 on esitetty Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin käyttöönottoon liittyvä aikajana.



Kuva 1. IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin aikajana (mukailen LeasePlan 2016)

Kuvasta 1 nähdään, että kun yhtiö ottaa uuden standardin IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista käyttöön tilivuodella 2018, niin se tarvitsee samojen laatisperiaatteiden mukaiset vertailutiedot jo vuodelta 2017. Lisäksi yhtiön tulee laatia standardien mukainen avaavaa tase ajankohdasta 1.1.2017.

Vajaan kahden vuoden päästä IFRS 15:n julkaisemisesta, tammikuussa 2016, IASB julkaisi uuden vuokrasopimusstandardin, IFRS 16, joka luo yhtenäisen mallin kaikkien vuokrasopimusten tunnistamiseen ja käsittelyyn sekä vuokralle ottajien että vuokralle antajien IFRS-tilinpäätöksissä. IFRS 16 -standardin on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2019 alusta, mutta IFRS 16 -standardin aikaisempi soveltaminen on sallittua, mikäli yhteisö soveltaa myös IFRS 15 -standardia. (IFRS 16.) Kuvassa 2 on esitetty IFRS 16 Vuokrasopimukset-standardin käyttöönottoon liittyvä aikajana.



Kuva 2. IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin aikajana (mukaillen LeasePlan 2016, EY 2016)

Kuvasta 2 nähdään, että kun yhtiö ottaa uuden standardin IFRS 16 Vuokrasopimukset käyttöön tilivuodella 2019, niin se tarvitsee samojen laatimisperiaatteiden mukaiset vertailutiedot jo vuodelta 2018. Lisäksi yhtiön tulee laatia standardien mukainen avaavaa tase ajankohdasta 1.1.2018.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet

Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, miten neljä tutkimukseen valittua yritystä on valmistautunut tai valmistautuu uusien IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardien käyttöönottoon.

Myynnin tulouttamista koskevan uuden IFRS 15 -standardin ja vuokrasopimuksia koskevan uuden IFRS 16 -standardin käyttöönotto vaatii työtä ja kunnollista suunnitelmaa. Yritysten tulee varautua jopa vuoden tai kahden etukäteisvalmisteluihin ennen standardien käyttöönottoa. Näissä kahdessa uudessa standardissa on huomattavasti muutoksia verrattuna nykyisiin voimassa oleviin korvattaviin standardeihin. IFRS 15 korvaa standardit IAS 11 Pitkäaikaishankkeet sekä IAS 18 Tuotot ja IFRS 16 korvaa standardin IAS 17 Vuokrasopimukset. Uusien IFRS 15 ja 16 -standardien myötä useat yrityksen tapahtumien rekisteröinti- ja

laskentaperiaatteet muuttuvat, ja nämä uudet periaatteet täytyy sisällyttää yrityksen eri järjestelmiin, prosesseihin, raportointiin ja myös henkilöstön toimintatapoihin. (Torniainen & Kuhanen 2016; Halonen & Toivonen 2016.)

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin vaikutuksia yrityksille on tutkittu jonkin verran aiemmin. On tutkittu mm. standardimuutosten vaikutuksia yrityksen kirjanpitoon, tilinpäätökseen sekä tilintarkastukseen mutta ei siitä näkökulmasta, miten yritykset ovat konkreettisesti valmistautuneet standardien käyttöönottoprosessiin.

Jauhiainen (2016) on tutkinut omassa opinnäytetyössään IFRS 15 -standardin vaikutuksia haastatteleamalla viittä IFRS-standardien parissa työskentelevää asiantuntijaa esittämällä heille kysymyksen: *Millainen käsitys asiantuntijoilla on IFRS 15 käyttöönottoprosessin etenemisestä yhtiöissä ja mitä vaikutuksia heidän mielestään on nähtävissä, että IFRS 15 soveltaminen on mahdollista?* Söyring (2016) on puolestaan tarkastellut IFRS 15 -standardin käyttöönoton vaikutuksia tilitoimiston näkökulmasta ja Soininvaara (2015) tilintarkastajien näkökulmasta.

Finanssivalvonta (2016) on teettänyt 30 yritykselle kyselyn, jossa on mm. tiedusteltu yrityksiltä IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin käyttöönottoprojektin aloitusajankohtaa. Lisäksi Finanssivalvonta (2017) on julkaissut raportin, jossa kerrotaan, mitä tietoja listayhtiöt ovat kertoneet vuoden 2016 tilinpäätöksissään tulevan IFRS 15 -standardin käyttöönoton vaikutuksista.

IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardista ei myöskään ole tehty tutkimusta, jossa perehdyttäisiin standardin käyttöönottoprosessiin yrityksen näkökulmasta, eli miten yritys valmistautuu standardin käyttöönottoon. Muinonen (2017) tutki opinnäytetyössään IFRS 16 -standardin käyttöönoton vaikutukset yrityksen X kirjanpitoon ja tilinpäätökseen ja myös Häkkisen (2017) opinnäytetyö keskittyi standardin muutoksen vaikutuksiin yrityksen kirjanpidossa.

1.2 Tutkimusongelma

Tämän työn tutkimusongelma on

Miten yritykset ovat valmistautuneet uusiin kansainvälisiin IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -tilinpäätösstandardeihin?

Tutkimusongelmaa lähdetään ratkomaan seuraavilla tutkimuskysymyksillä:

Miten paljon aikaa ja resursseja yritykset ovat käyttäneet tai käyttävät valmistautuessaan IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -standardeihin?

Mitä yrityksessä pitää tehdä, jotta saadaan uudet standardit, IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset, käyttöön?

Tarjoavatko IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -standardien yhtäaikainen käyttöönotto synergiaetuja?

Tämän opinnäytetyön tutkimuskysymyksiin lähdetään hakemaan vastauksia yrityksille tehdyillä puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla. Haastattelukysymykset on esitetty liitteessä 1.

1.3 Tutkimuksen rajaukset ja tutkimusmenetelmä

Tutkimukseen valitaan neljä eri alan yritystä, jotka laativat tilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen. Tutkimukseen valitaan yrityksiä eri toimialoilta ja yritysten valinnassa käytetään apuna yritysten aiempia julkisia tilinpäätösaineistoja. Tilinpäätösaineistoista tutkitaan, mitä yritykset kertovat IFRS 15 ja 16 -standardien käyttöönottosuunnitelmista ja standardien merkityksestä yritykselle. Tutkimukseen pyritään valitsemaan yrityksiä, joille kyseiset standardit tulevat aiheuttamaan muutoksia.

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Laadullisen tutkimuksen valintaan vaikutti se, että ei ollut olemassa asiasta tutkimusaineistoa vaan se pitää kerätä haastatteluin. Haastateltaville henkilöille lähetetään sähköpostitse haastattelukysymykset etukäteen, jotta he voisivat valmistautua haastatteluun. Haastattelut toteutetaan puolistrukturoituna teemahaastatteluna sähköpostitse ja puhelimitse maaliskuun 2018 aikana. Strukturoitu haastattelu on tyyppillisesti lomakehaastattelu, jossa on valmiit kysymykset ja ne esitetään samassa järjestyksessä kaikille vastaajille, ja puolistrukturoitu on puolestaan teemahaastattelu, jossa saadaan selville esimerkiksi arvostuksia ja perusteluja. Tässä opinnäytetyössä toteutetussa tutkimuksessa haastattelukysymykset laaditaan etukäteen, mutta haastateltavilta voidaan kysyä myös ennakoon suunnittelemattomia

kysymyksiä. Tällaisen haastattelun etuna on joustavuus ja haastateltava saa vastata kysymyksiin omin sanoin. (Eskola & Suoranta 1998; Hirsjärvi et al. 2009; Ojasalo et al. 2009.)

Haastattelujen aineisto jaetaan teemojen mukaan sopiviksi ryhmiksi, tässä työssä tutkimusongelmakysymykset muodostavat teemat. Teemoittelun avulla tavoitteena on löytää haastatteluvastauksista tutkimusongelmaan liittyviä olennaisia asioita (Eskola & Suoranta 1998).

Laadullisessa tutkimuksessa vertailuasetelmat ovat kovin työläitä, mutta vertailua voidaan myös suorittaa muiden tutkimustuloksiin ja vertailuihin nähden (Eskola & Suoranta 1998). Tässä tutkimuksessa vastaukset analysoidaan ja vastauksia peilataan IFRS-yhteisöjen asiantuntijoiden julkaisemiin artikkeleihin, joissa kerrotaan standardien suurista muutoksista ja niihin muutoksiin valmistautumista. Vastauksen analysoinnissa käytetään apuna myös Finanssivalvonnan (2017) raporttia, jossa kerrotaan Finanssivalvonnan tutkineen, mitä tietoja listayhtiöt ovat kertoneet vuoden 2016 tilinpäätöksissään tulevan IFRS 15 -standardin käyttöönoton vaikutuksista. Lisäksi analysoinnin apuna käytetään Finanssivalvonnan (2016) aiemmin teettämää kyselyä hallituksille ja tarkastusvaliokunnille liittyen IFRS 15 -standardin käyttöönoton valmistautumiseen.

1.4 Teoreettinen viitekehys ja rakenne

Opinnäytetyö muodostuu teoriasta, empiirisestä osasta sekä pohdinnasta. Työn ensimmäisessä osassa on johdanto, jossa johdatellaan aiheeseen. Johdannossa käydään opinnäytetyön läpi tutkimusmenetelmä ja tutkimusongelmat.

Tutkimusraportti jatkuu johdannon jälkeen teoreettisen viitekehysten esittelyllä. Luvussa 2 tarkastellaan, mikä on IFRS-standardisto ja perehdytään hieman IAS 1 ja IFRS 1 -standardeihin, jotka opastavat mm. sitä, miten otetaan uusi standardi käyttöön ja miten tilinpäätös esitetään. Seuraavaksi toisessa luvussa esitellään standardien IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset pääpiirteet ja käyttöönototavat. Teoreettiseen viitekehykseen liittyy olennaisesti luku 3, jossa käsitellään uusin tilinpäätösstandardien IFRS 15 ja 16 muutosten vaikutuksia yrityksessä sekä pohditaan näiden standardien käyttöönottoprosessia.

Työn kolmannessa osassa, joka koostuu luvusta 4 sekä 5, käydään läpi haastattelujen tulokset ja verrataan niitä esitettyyn teoriaan sekä esitetään yhteenveto, johtopäätökset sekä pohdintaa opinnäytetyöstä.

2 Kansainväliset tilinpäätösstandardit

EU-alueen julkisesti noteerattujen yritysten tuli noudattaa kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja vuoden 2005 tilinpäätöksissä. Vuodesta 2007 lähtien myös sellaiset yritykset, joilla on noteerattuja joukkovelkakirjoja tai muita vieraan pääoman ehtoisia rahoitusvälineitä, joutuvat laatimaan kansainvälisen tilinpäätöksen. (IFRS-tilinpäätös malli 2016.)

Kansainväliset tilinpäätösstandardit ovat kansainvälinen tilinpäätösstandardilautakunnan International Accounting Standards Boardin (IASB) hyväksymiä standardeja ja tulkintoja. Niihin kuuluvat IFRS-standardit, IAS-standardit ja kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean eli International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) tai aikaisemman pysyvän tulkintakomitean Standing Interpretations Committee (SIC) antamat tulkinnat. (IAS 1 2008.) Tällä hetkellä on olemassa 17 IFRS-standardia, 28 IAS-standardia ja 28 IFRIC- ja SIC-tulkintaa. (IFRS Foundation 2018 a, IFRS Foundation 2018 b.)

Tässä kappaleessa 2 tutustutaan lyhyesti ensimmäiseen IFRS 1 standardiin, joka kertoo, mitä tehdään, kun otetaan IFRS-standardit ensimmäisen kerran yrityksessä käyttöön. Toisena asiana tutustutaan IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen -standardiin, joka nimensä mukaisesti kertoo, miten kansainvälinen tilinpäätös tulisi esittää millainen rakenne tilinpäätöksellä tulisi olla sekä millainen sisältö tilinpäätöksellä tulisi vähintään olla. Sitten käydään lyhyesti läpi IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista sekä IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardit ja niiden käyttöönototavat.

2.1 IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen

IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen -standardin tarkoitus on kertoa perusteet yleiseen käyttöön tarkoitetun tilinpäätöksen esittämiseksi. Standardissa kerrotaan ohjeet, miten tilinpäätös esitetään, millainen rakenne sillä tulisi olla sekä millainen sisältö tilinpäätöksellä tulisi vähintään olla. Halutaan, että tilinpäätös on vertailukelpoinen sekä oman yrityksen aiempiin tilinpäätöksiin että toisten yritysten tilinpäätöksiin. (IAS 1 2008.)

IAS 1 -standardin mukaan tilinpäätös tulee esittää ainakin kerran vuodessa. IAS 1 -standardissa sanotaan, että tilinpäätösinformaatiossa tulee esittää yrityksen tase kauden lopussa, kauden voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä koskeva laskelma kaudelta, laskelma oman pääoman muutoksista kauden aikana, kauden rahavirtalaskelma ja liitetiedot (Haaramo et al. 2017).

IAS 1 -standardissa ei määritetä pakollisia tilinpäätöskaavoja, mutta siinä määrätään, mitkä erät on esitettävä. IAS 1 -standardissa kerrotaan, että tilinpäätöksen esittämiseen sovelletaan olennaisuuden periaatetta. Eli kaikki olennaiset erät tulee esittää erillisinä erinä tilinpäätöksessä. Varoja ja velkoja tai tuottoja ja kuluja ei saa vähentää toisistaan eli netottaa. (IAS 1 2008.)

2.2 IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto

IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto -standardia käytetään kertaluonteisesti silloin, kun yritys ottaa käyttöönsä IFRS-standardit. IFRS 1 -standardissa on tilinpäätöksen laatijalle huojennuksia. Esimerkiksi IFRS 1 -standardissa kerrotaan, että ensimmäistä kertaa IFRS-tilinpäätöstä laadittaessa ei tarvitse noudattaa muihin standardeihin liittyviä siirtymäsääntöjä tai niihin sääntöihin annetaan selkeä ohjeistus. (IFRS 1 2004; Haaramo et al. 2017.)

Siirtymisessä IFRS-standardeihin ensimmäistä kertaa sallitaan huomattavia helpotuksia, niin seuraavat neljä periaatetta on ehdottomina vaatimuksina otettava huomioon avaavan IFRS-taseen laadinnassa (Haaramo et al. 2017):

- 1) Kaikki varat ja velat merkitään IFRS:n mukaisesti taseeseen.
- 2) Taseeseen ei merkitä varoiksi tai veloiksi eriä, joiden kirjaamista IFRS ei salli.
- 3) Luokitellaan uudelleen sellaiset erät, jotka on aiemmin noudatetun tilinpäätösnormiston mukaan merkitty taseeseen tietyn tyyppiseksi omaisuus-eräksi, velaksi tai oman pääoman eräksi. IFRS-standardien mukaan nämä voivat olla toisenlaisia omaisuuseriä, velkoja tai oman pääoman eriä.
- 4) Kaikkiin taseeseen merkittävien varojen ja velkojen arvostamiseen sovelletaan IFRS-vaatimuksia.

Oletuksena on aina, että yrityksen on noudatettava kaikkia IFRS-standardeja, jotka ovat voimassa tilikauden päättymispäivänä. Kun siirrytään laatimaan tilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti, niin edelliseltä tilikaudelta tulee antaa vertailutiedot IFRS-normiston mukaisesti heti ensimmäisestä IFRS-tilinpäätöksestä lähtien. Myös ensimmäisen IFRS-tilinpäätöksen jälkeen on raportoitava, miten tämä muutos kansallisesta tilipäätöskäytännöstä IFRS-tilinpäätöskäytäntöön näkyy yrityksen taloudellisessa asemassa, tuloksessa ja rahavirroissa. (IFRS 1; Haaramo et al. 2017.)

2.3 IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardia tulee soveltaa vuodesta 2018 alkaen kaikissa kansainvälisten IFRS-tilinpäätösstandardien mukaan tehtävissä tilinpäätöksissä. IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin tavoite on, että annetaan tilinpäätöksen käyttäjälle hyödyllistä tietoa yrityksen asiakassopimuksesta johtuvista myyntituottojen ja rahavirtojen luonteesta, ajoittumisesta ja epävarmuudesta. IFRS 15 -standardi sisältää paljon ohjeistusta ja antaa täten vähemmän tulkinnanvaraa myyntituottojen tulouttamiseksi kuin aiemmat standardit IAS 11 Pitkäaikaishankkeet ja IAS 18 Tuotot sekä näihin liittyvät tulkinnot IFRS-säännöstössä. (IFRS 15; Halonen et al. 2017.)

IFRS 15 -standardissa kuvatut tuloutusperiaatteet ovat muuttuneet olennaisesti verrattuna aiempiin tuloutusohjeistuksiin. Standardi vaikuttaa monien yritysten myynnin kirjanpitokäsittelyyn sekä tilinpäätöksissä esitetyn liikevaihdon määrään (Halonen et al. 2017).

2.3.1 Viisivaiheinen malli

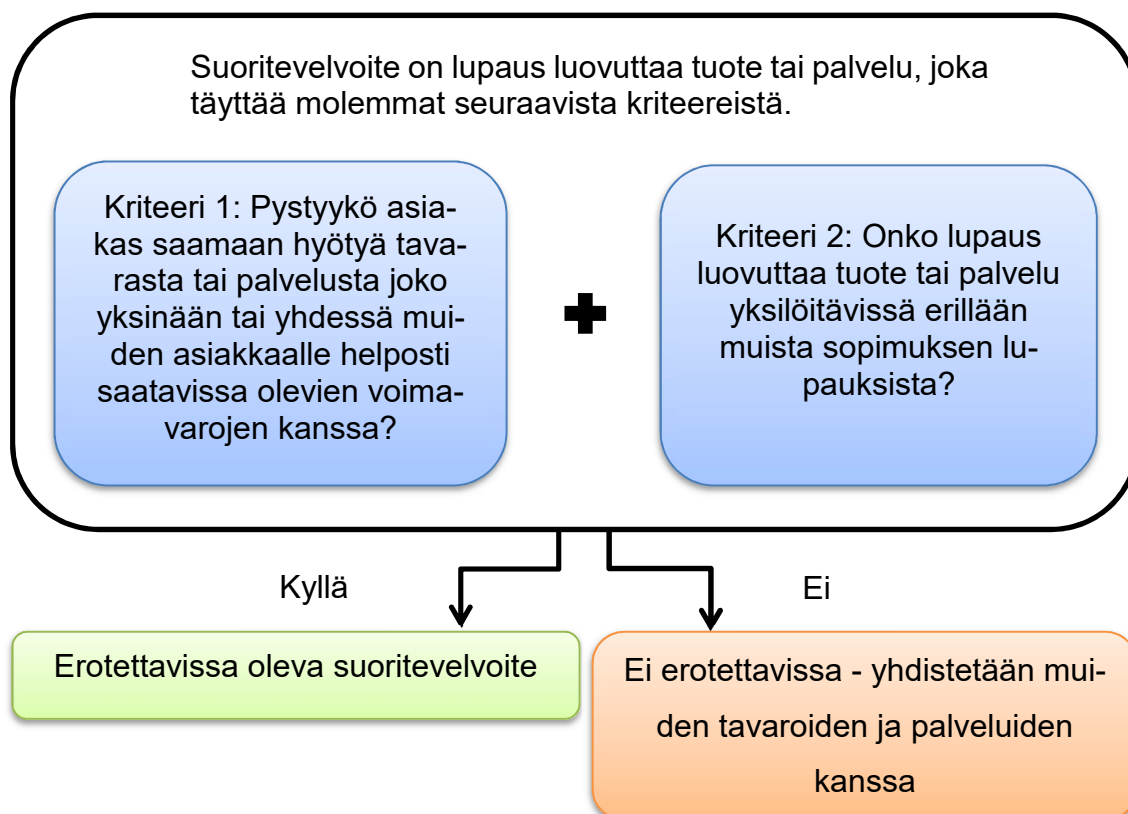
IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardissa on esitetty viisivaiheinen malli, jossa määritellään milloin ja mihin määrään myyntituotot kirjataan. Tuloutus on määritelty tapahtuvan silloin, kun asiakas saa määräysvallan tavaraan tai palveluun. Myyntituottojen tulouttaminen edellytys on, että jokainen viisivaiheisessa mallissa esitetty vaihe toteutuu. (IFRS 15.) Kuvassa 3 on esitetty IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin viisivaiheinen malli.



Kuva 3. IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin viisivaiheinen malli (Halonen et al. 2017.)

Kuvassa 3 esitetyn viisivaiheisen mallin ensimmäinen vaihe on sopimuksen yksilöiminen. Standardin mukaan sopimuksen on täytettävä tietyt kriteerit. Ensimmäinen kriteeri on, että sopimusosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen ja sitoutuneet hoitamaan omat velvoitteensa. Toisena kohtana on, että sopimusosapuolten oikeudet ja maksuehdot on pystyttävä yksilöimään. Kolmanneksi sopimuksella tulee olla kaupallista merkitystä eli sopimuksen toteutuminen aiheuttaa rahavirtaa. Ja neljänneksi tulee olla todennäköistä, että yhteisö saa vastikkeen eli jotakin hyötyä ja rahavirtaa, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita tai palveluja vastaan. (IFRS 15.)

Toinen vaihe mallissa (Kuva 3) on suoritevelvoitteiden yksilöiminen. Kun sopimus syntyy, on tunnistettava jokainen asiakassopimuksessa luvattu tavara tai palvelu, joka on erotettavissa. Jokaista luvattua tavaraa tai palvelua kutsutaan suoritevelvoitteeksi. Tavara tai palvelu on erotettavissa, jos molemmat kuvassa 4 mainituista kriteereistä (eli kriteeri 1 ja kriteeri 2) täyttyvät. (IFRS 15; Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014.)



Kuva 4. Sopimuksen suoritevelvoitteiden yksilöinti (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014)

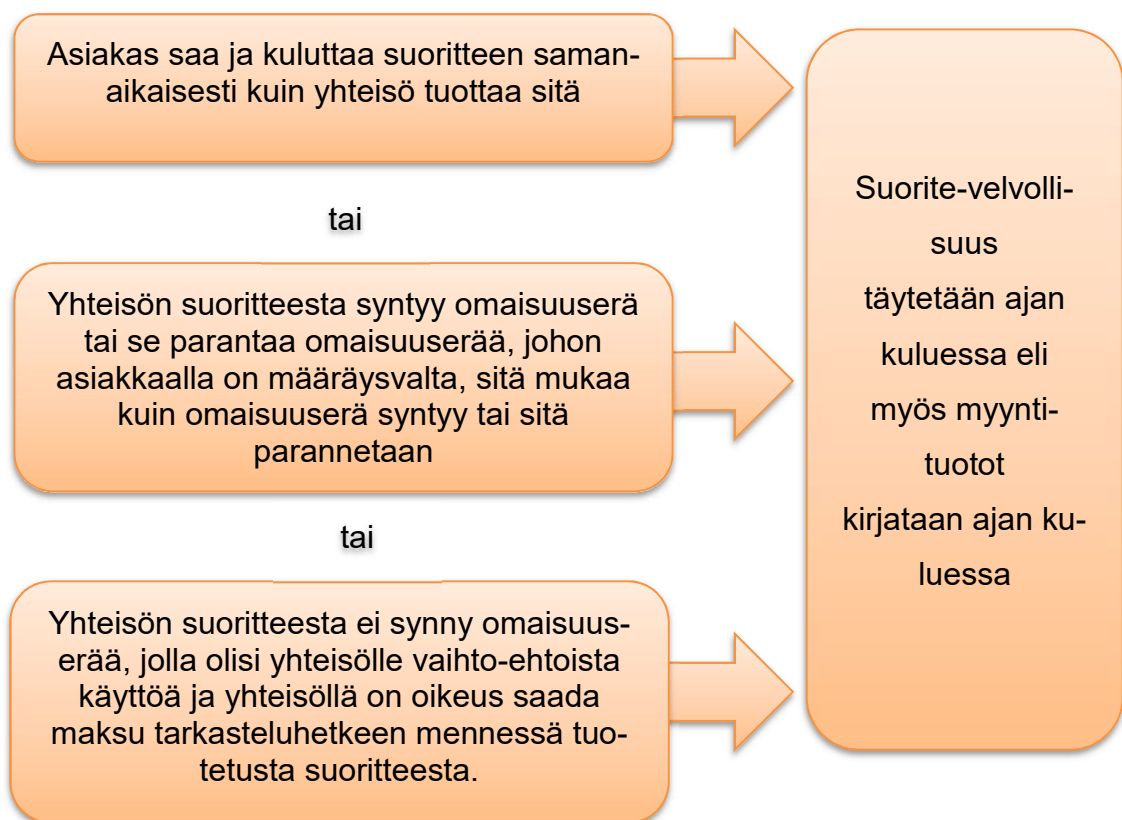
Esimerkkinä erotettavissa olevista suoritevelvoitteesta on valmisohjelmisto sekä siihen liittyvä valinnainen asennuspalvelu. Esimerkkinä ei erotettavissa olevasta suoritevelvoitteesta on räätälöity ohjelmistoja siihen liittyvä asennuspalvelu asiakkaan olemassa oleviin järjestelmiin integroimiseksi. (Halonen et al. 2017.)

Kolmas vaihe kuvassa 3 on transaktiohinnan määrittäminen. IFRS 15 -standardissa kerrotaan, että transaktiohintaa on se vastikemäärä, johon yhteisö odottaa olevansa oikeutettu asiakkaalle luovutettavia luvattuja tavaroita tai palveluja vastaan. Jos sopimukseen sisältyy alennuksia, palautuksia, hyvityksiä ym. vastaavia eriä, niin vastikemäärä voi muuttua. Yhteisön tulee arvioida muuttuvien vastikkeiden määrä joko odotusarvon tai todennäköisimmän rahamäärän perusteella. (IFRS 15; Halonen et al. 2017.)

Neljännessä vaiheessa (Kuva 3) kohdistetaan transaktiohintaa suoritevelvoitteelle, joka on määritelty kohdassa kaksi. Standardin mukaan yhteisön tulee kohdistaa transaktiohintaa jokaiselle sopimuksessa yksilöidylle suoritevelvoitteelle

suhteellisten erillismyyntihintojen mukaan. Tämä erillismyyntihinta on se hinta, jolla yhteisö myisi sopimuksessa olevan tavaran tai palvelun erikseen. (IFRS 15.)

Viimeinen eli viides vaihe kuvassa 3 on myyntituottojen tulouttaminen. Standardissa IFRS 15 sanotaan, että yhteisön tulee kirjata myyntituotto, silloin kun (tai sitä mukaa kuin) se täyttää suoritevelvoitteen luovuttamalla sovitun tavaran tai palvelun asiakkaalle. Tavara tai palvelu siirtyy asiakkaalle silloin, kun asiakas saa siihen määräysvallan. Myyntituotot tuloutetaan yhtenä ajankohtana tai jos jokin kuvassa 5 esitetyistä kriteereistä täyttyy, niin silloin voi kirjata myyntituotot ajan kuluessa (IFRS 15; Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014):



Kuva 5. Suoritevelvollisuuden täyttyminen ajan kuluessa (IFRS 15; Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014.)

2.3.2 Menojen kirjaaminen

IFRS 15 -standardissa ohjeistetaan myyntituottojen kirjaamisen lisäksi myös sopimuksesta aiheutuvien menojen kirjaamista. IFRS 15 -standardissa menot on

jaettu kahteen luokkaan eli sopimuksen saamisesta aiheutuvat menot ja sopimuksen täytäntöönpanosta aiheutuvat menot. (IFRS 15; Halonen et al. 2017.)

Sopimuksen saamisesta aiheutuviin menoihin luokitellaan mm. myyntiprovisiot eli sellaiset menot, joita ei olisi syntynyt, jos sopimusta ei olisi syntynyt. Tällaiset menot saa kirjata taseeseen omaisuuseräksi, jos on odotettavissa, että kerrytetään tuloja kyseisen rahamäärän verran. Sopimuksen täytäntöönpanosta aiheutuneet menot saa aktivoida taseeseen omaisuuseräksi, jos ne liittyvät välittömästi sopimukseen ja jos ne eivät kuulu minkään muun standardin soveltamisalaan. Aktivoinnin ehtona on lisäksi, että menot edesauttavat suoritevelvoitteiden täyttämistä sekä odotettavissa on, että kerrytetään tuloja kyseisen rahamäärän verran. (IFRS 15; Halonen et al. 2017.)

2.3.3 Ns. erikoistilanteiden tuloutusperiaatteet

IFRS 15 -standardiin sisältyy myös tarkempia tuloutusperiaatteita ns. erikoistilanteille. Nämä ns. erikoistilanteet voivat olla lisensointisopimuksia, myyntejä, joihin kuuluu palautusoikeus, sopimusten yhteydessä annettuja takuita, päämies- vs. agenttisuhteita, asiakkaalle myönnettyjä optioita hankkia lisää tavaroita tai palveluita, asiakkaiden käyttämättömiä oikeuksia, ei-palautettavia etukäteismaksuja, kaupintavarastojärjestelyitä, laskuta ja pidä – järjestelyitä sekä asiakkaalta saatavia hyväksymisiä. (Haaramo 2014; Halonen et al. 2017.)

IFRS 15 -standardiin sisältyy soveltamisohjeistusliite, jossa määritellään näiden erikoistilanteiden tuloutuskriteerit (Halonen et al. 2017). Soveltamisohjeistusliite kuluu kiinteästi standardiin, ja sen sitovuus on sama kuin standardin muiden osien (IFRS 15).

2.3.4 IFRS 15 -standardin käyttöönottopäivä

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardi on otettava käyttöön viimeistään 1.1.2018 tai sen jälkeen alkavalla tilikaudella. IFRS 15 -standardin voi ottaa käyttöön kolmella eri tavalla. Ensimmäinen tapa on täydellinen takautuva soveltaminen eli vertailukauden avaava tase tulee oikaista ja tämän lisäksi vertailukaudelta ja raportointikaudelta esitetään IFRS 15:n edellyttämät tiedot. Jos standardin käyttöönotto vuoden 2018 alussa, niin vuoden 2017 avaava tase

oikaistava ja vuodelta 2017 ja vuodelta 2018 esitettävä IFRS 15:n edellyttämät tiedot. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014; Haaramo et al. 2017.)

Toinen tapa on osittain takautuva soveltaminen. Eli käyttöönotto samaten kuten ensimmäisessä tavassa, mutta nyt hyödynnetään standardissa annettuja helpoituksia vertailukaudelle, jolloin vertailukauden tietojen laatiminen voi olla helpompaa. Esimerkiksi ei tarvitse oikaista sellaisten sopimusten eriä, jotka alkavat ja päättyvät vertailukaudella. Kahdessa ensimmäisessä tavassa oman pääoman oikaisu tapahtuu vuoden 2017 alussa. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014; Haaramo et al. 2017.)

Kolmantena tapana käytetään vertailukauteen vanhaa tapaa eli ns. kertyneen vaikutuksen menetelmää ja aloitetaan uuden standardin soveltaminen vuoden 2018 alussa. Eli tässä vaihtoehdossa ei oikaista vertailukauden lukuja ollenkaan vaan oman pääoman oikaisu kirjataan voittovaroihin vuoden 2018 alussa. (Haaramo et al. 2017; Halonen et al. 2017.)

Jos uuden standardin mukaan tehdyllä tuloutuksella on suurikin ero verrattuna yhtiön nykyiseen tuloutukseen, niin silloin kannattaa valita tapa, jossa oikaistaan vertailuvuodet kokonaan (Peill 2016). Esitettävien vuosien vertailukelpoisuus on tärkeää, kun viestitään sijoittajille yrityksen toiminnan tuloksesta, rahavirroista, tulevaisuuden suunnitelmista sekä muista olennaisista tiedoista, joita sijoittaja tarvitsee päätöksentekojen tueksi.

2.4 IFRS 16 Vuokrasopimukset

Vuonna 2016 julkaistiin IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi, jota on sovellettava viimeistään 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Tämän uuden IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin mukaan käytännössä kaikki vuokrasopimukset merkitään taseeseen. Aiemmin vuokrasopimukset on totuttu jakamaan rahoitusleasingsopimuksiin (taseessa) ja operatiivisiin vuokrasopimuksiin (taseen ulkopuolella), ja vuokrasopimusten perusteella maksetut leasingmaksut on voitu kirjata suoraan tulokseen kuluksi. Mutta nyt IFRS 16:n myötä vuokralle ottaja kirjaa lähes kaikista vuokrasopimuksista taseeseen käyttöoikeusomaisuuserän ja vuokrasopimusvelan. IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi korvaa nykyisen IAS 17 Vuokrasopimukset -standardin. (IFRS 16; PwC 2016; Haaramo et al. 2017.)

IASB:n mukaan syynä tähän standardiuudistukseen on ollut mm. se, että operatiivisten vuokrasopimusten käsittely taseen ulkopuolella ei anna riittävän oikeaa kuvaa vuokrausjärjestelyn vaikutuksesta vuokralle ottajan taloudelliseen asemaan, koska osa vuokralle ottajan liiketoiminnan käytössä olevista varoista puuttuu taseesta. IASB:n mukaan uusi IFRS 16 -standardi tulee muuttamaan joidenkin yhtiöiden tasetta merkittävästi. IASB ennustaa, että IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi parantaa yhtiöiden vertailukelpoisuutta sekä niiden taloudellista raportointia. (Halonen & Toivonen 2016; IFRS Foundation 2016.)

Muutoksia on myös IFRS 16 myötä tulossa tuloslaskelmaan, sillä uuden standardin mukaan yhtiön tulee esittää korkokulut erillään käyttöomaisuuserien poistoista. IFRS 16 -standardin mukaan tuloslaskelmaan kirjataan sopimuksen palvelukomponentit, vuotuiset poistot ja korot. Ja taseen sekä tuloslaskelman lisäksi muutokset tulevat näkyviin niiden pohjalta laskettaviin tunnuslukuihin ja rahavirtalaskelmaan. (Halonen & Toivonen 2016; IFRS Foundation 2016.)

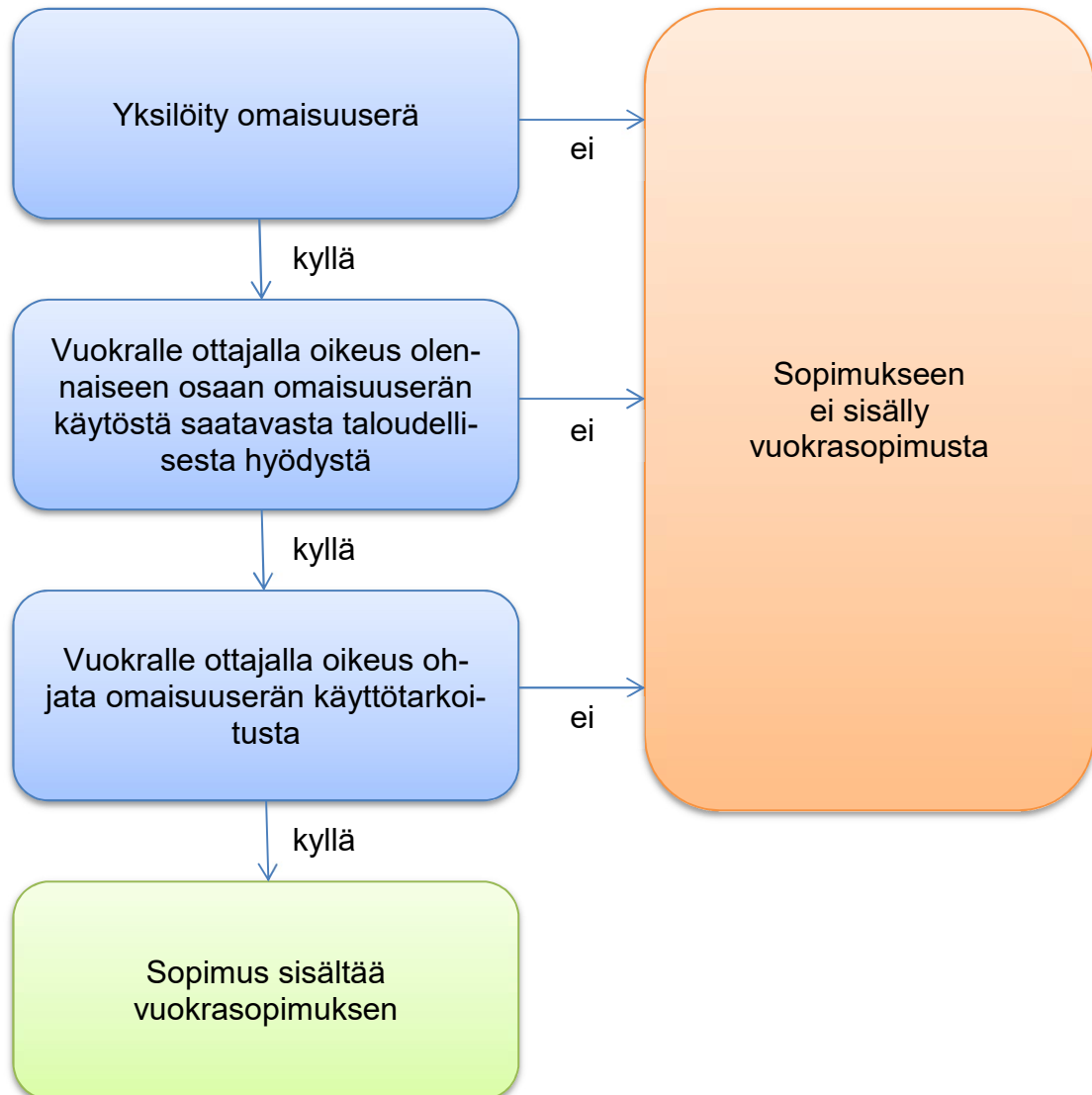
Vuokralle antajien kirjanpitokäsittely ei muutu kirjoitukseen verrattuna aiempaan, mutta vuokralle antajiin standardilla on kyllä merkitystä muilla osin. Heidän tulee olla tietoisia uudesta ohjeistuksen mukaisesta vuokrasopimuksen määritelmästä, edelleenvuokrauksen käsittelystä sekä myynti- ja takaisinvuokraustapahtumien käsittelystä. (PwC 2016.)

IFRS 16 -standardi tuo tullessaan sekä vuokralle ottajille että vuokralle antajille aiempaa merkittävämmät ja laajemmat vaatimukset liitetietojen osalta (PwC 2016).

2.4.1 Vuokrasopimuksen määritelmä

Vuokrasopimus on standardin määritelmän mukaan sellainen sopimus tai sopimuksen osa, joka tuottaa oikeuden käyttää yksilöityä omaisuuserää määriteltynä ajanjaksona jotakin tiettyä määriteltä västiketta vastaan. Tämän sopimuksen tai sopimuksen osan tulee myös tuottaa omaisuuserän käyttöä koskevan määräysvallan. Määräysvallan arvioinnissa on merkitsevää, että onko vuokralle ottajalla koko käyttöajan oikeus saada taloudellinen hyöty yksilöidystä omaisuuserästä sekä oikeus ohjata yksilöidyn omaisuuserän käyttöä. Täytyy tarkastella, että antaa sopimus vuokralle ottajalle oikeuden käyttää kyseistä omaisuuserää vai

tuotetaanko jotakin palvelua käyttäen tätä omaisuuserää. (IFRS 16, Halonen et al. 2017.) Kuvassa 6 on esitetty analysointikaavio sen ratkaisemiseksi, sisältääkö sopimus vuokrasopimuksen.



Kuva 6. Analysointikaavio sen ratkaisemiseksi, sisältääkö sopimus vuokrasopimuksen (IFRS 16; Halonen & Toivonen 2016.)

Ensimmäisenä kaaviossa (Kuva 6) on mainittu yksilöity omaisuuserä. Se tarkoittaa, että omaisuuserä tulee olla tarkasti yksilöity esim. sarjanumerolla tai ajan-kohtana, jolloin se annetaan asiakkaalle (IFRS 16). Vuokralle ottajalla ei ole kyseisen omaisuuserän käyttöoikeutta, jos vuokralle antaja voi korvata sen jollakin toisella omaisuuserällä (Halonen et al. 2017).

Toisessa kohdassa kuvassa 6 kerrotaan oikeudesta saada taloudellista hyötyä. Jotta asiakkaalla eli vuokralle ottajalla olisi yksilöityyn omaisuuserään määräysvalta, täytyy hänellä olla oikeus saada omaisuuserän käytöstä koituva taloudellinen hyöty. Asiakas voi hyötyä omaisuuserään käytöstä taloudellisesti mm. käyttämällä omaisuuserää, pitämällä sitä hallussaan tai vuokraamalla sitä eteenpäin. (IFRS 16; PwC 2016.)

Kolmanneksi kuvassa 6 mainitaan asiakkaan oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä. Tämä toteutuu, jos asiakkaalla on koko käyttöajan oikeus ohjata omaisuuserän käyttötapaa ja -tarkoitusta. Tai jos on sovittu ennalta omaisuuserän käyttötapa ja -tarkoitus, niin silloin asiakkaalla on oikeus ohjata omaisuuserän käyttöä, jos joko

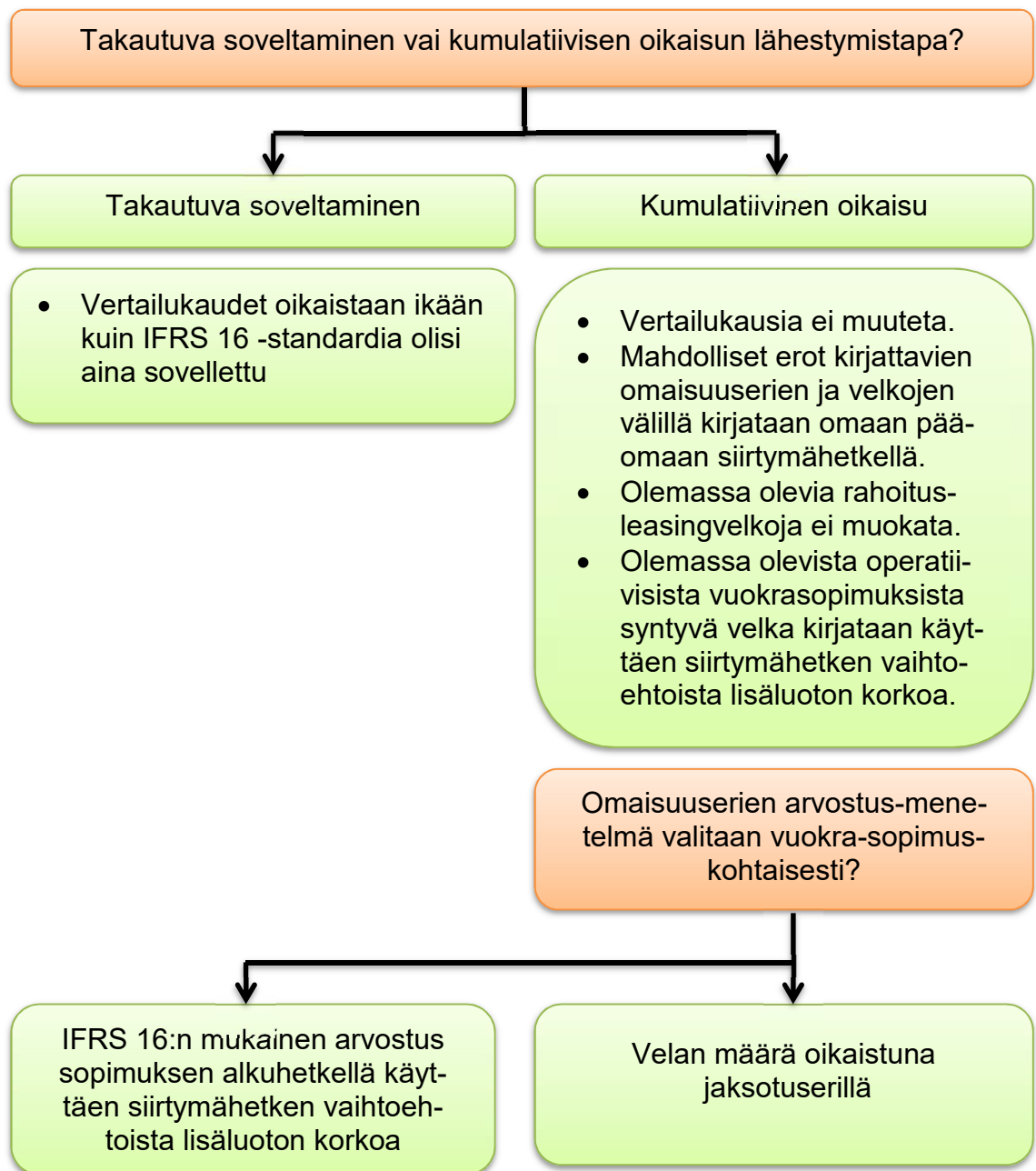
- 1) sillä on oikeus koko käyttöajan hoitaa yksilöidyn omaisuuserän operointia ilman että toimittajaosapuoli pystyy muuttamaan operointia koskevia ohjeita, tai
- 2) se on suunnitellut omaisuuserän (tai sen tietyt osa-alueet) tavalla, joka määrää ennalta, omaisuuserän käyttötavan ja -tarkoituksen. (IFRS 16; PwC 2016.)

Vuokralle ottajalle on standardissa annettu kaksi helpotusta liittyen lyhytaikaisiin eli alle vuoden vuokrasopimuksiin sekä arvoltaan vähäisiin omaisuuseriin. Lyhytaikaisten eli alle vuoden vuokrasopimusten osalta vuokralle ottaja saa vuokrasopimuskohtaisesti valita käyttääkö helpotusta olla merkitsemättä tällaiset lyhytaikaiset vuokrasopimukset taseeseen. Toinen helpotus koskee arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä eli jos käypä sopimuksen arvo on enintään 5000 USD sopimuksen alkamisajankohtana, tällaisia omaisuuseriä koskevia sopimuksia ei tarvitse merkitä vuokralle ottajan taseeseen. Tällaisia vuokralle otettavia laitteita voisi olla esimerkiksi tietokoneet, puhelimet ja tulostimet, mutta ei esimerkiksi autot. (Hälonen & Toivonen 2016; Hälonen et al. 2017.)

2.4.2 IFRS 16 -standardin käyttöönottopäivä

IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardia on sovellettava 1.1.2019 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta ja aikaisempi soveltaminen on sallittua, jos yritys soveltaa myös IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardia. IFRS 16 -

standardin voi ottaa käyttöön kahdella tapaa eli takautuva soveltaminen tai kumulatiivinen oikaisu (Kuva 7).



Kuva 7. IFRS 16 -standardin käyttöönoton vaihtoehdot (Haaramo et al. 2017)

Kuvasta 7 nähdään, että takautuvassa tavassa vertailukaudet oikaistaan ikään kuin IFRS 16 -standardia olisi aina sovellettu. Eli jos otetaan standardi käyttöön vuoden 2019 alussa, niin vuoden 2018 avaava tase oikaistava ja vuodelta 2018 ja vuodelta 2019 esitettävä IFRS 16:n edellyttämät tiedot. Toisessa tavassa eli kumulatiivisessa oikaisussa ei oikaista vertailukauden tietoja, vaan aloitetaan

IFRS 16 -standardin mukaisen vuokrasopimusten käsittely siirtymähetkestä lähtien. Mahdolliset erot kirjattavien omaisuuserien ja velkojen välillä kirjataan omaan pääomaan siirtymähetkellä. (Haaramo et al. 2017.)

3 Standardien käyttöönottoprosessi

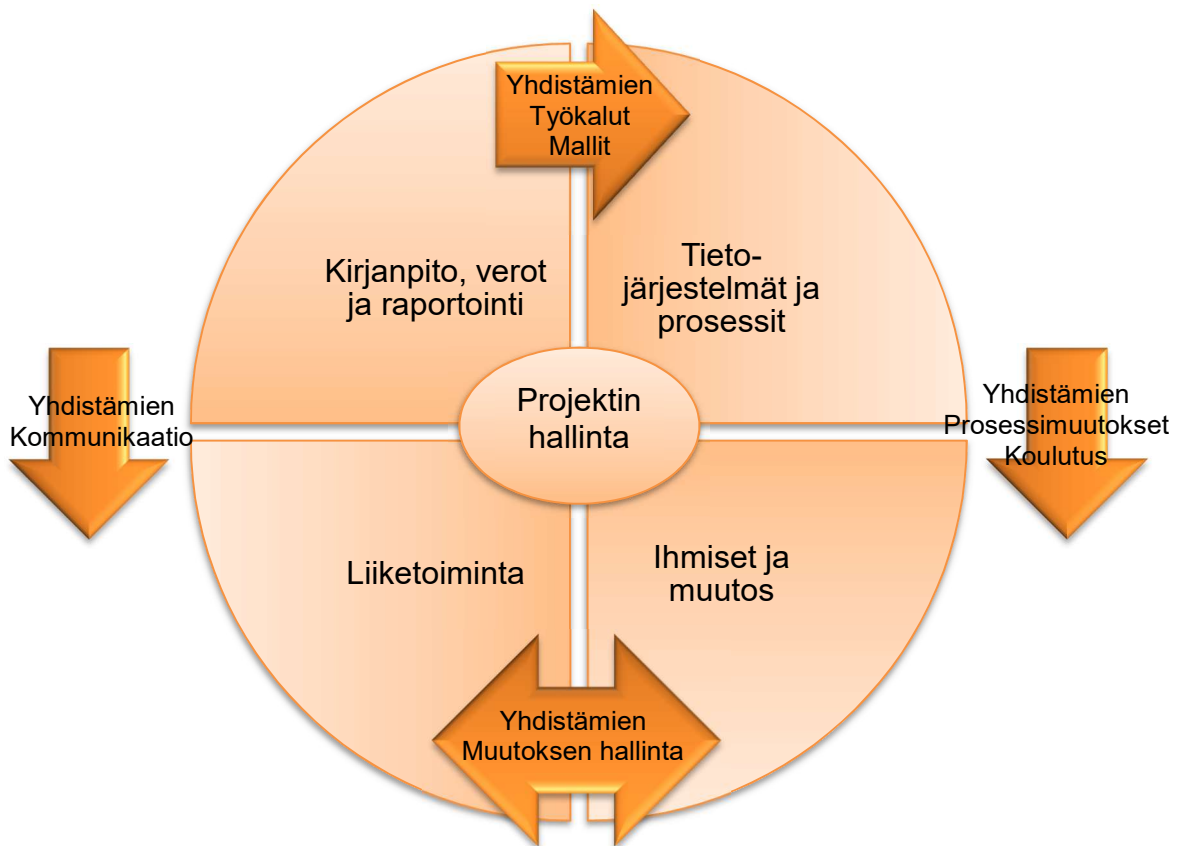
IFRS 15 ja 16 -standardien kohdalla muutokset vaativat huomattavasti enemmän työtä kuin useimmat aiemmat IFRS -standardien muutokset.

Myyntiä koskevassa IFRS 15 -standardissa myynnin tuloutuksen peruseriaatteen ja käsitteet ovat muuttuneet olennaisesti aiempiin standardeihin ja ohjeistuksiin verrattuna (Halonen et al. 2017). IFRS 15 -standardissa joudutaan muuttamaan tuloutuksen ajatusmalli kokonaan. Standardin soveltaminen edellyttää pohdintaa ja arvioiden tekemistä ja nykyisistä myynnin ja kirjanpidon järjestelmistä ei välttämättä löydy kaikkia standardin edellyttämiä tietoja. Uusi standardi voi myös muokata tapaa, jolla myyntisopimuksia asiakkaiden kanssa tehdään. (Ihamäki 2014.) IFRS 15 -standardin myötä joudutaan keräämään enemmän tietoa kuin ennen liittyen myynnin tuloutukseen, joudutaan muokkaamaan kirjanpitokäsitteilytapoja, muuttamaan järjestelmiä ja prosesseja sekä sisäisiä tarkastuksia. Uudessa standardissa on myös laajemmat liitetietovaatimukset kuin edeltäneissä standardeissa IAS 11 Pitkäaikaishankkeet ja IAS 18 Tuotot. Laajentuneisiin liitetietovaatimuksiin syinä ovat mm. koko tulouttamissääntelyn tarkentuminen, suoritevelvoitekäsitteen käyttöönotto ja sijoittajien informaatiotarpeet (Haaramo 2014).

Vuokrasopimuksia koskevan uuden IFRS 16 -standardin myötä jokainen sopimus täytyy kirjanpitoa varten käsitellä yksilöitynä omaisuuskohteena eli ei voida enää kirjata vuokria kulutileille kuten ennen (Jylhä 2017). Nyt uuden standardin myötä lähes kaikki vuokrasopimukset tulee kirjata taseeseen velaksi, poikkeuksia ovat lyhytaikaiset ja arvoltaan vähäisiä omaisuuseriä koskevat vuokrasopimukset (IFRS 16). Tämän uuden standardin myötä yrityksen tulee kerätä tietoa vuokrasopimuksistaan, muokata sopimuksia ja ylläpitää jonkinlaista rekisteriä vuokrasopimuksista. Tässä standardissa liitetietovaatimukset on laajemmat kuin edeltäneessä IAS 17 -standardissa.

Vaikka IFRS 15 ja IFRS 16 -standardeissa suurimmat muutokset tapahtuvat kirjanpidon ja raportoinnin kohdalla, niin standardien käyttöönotto vaikuttaa koko yritykseen. Kuvassa 8 havainnollistetaan uusien IFRS 15 ja 16 -standardien

vaikutuksia organisaatioon. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014; Torniainen & Kuhanen 2016.)



Kuva 8. Havainnollistetaan standardien IFRS 15 ja 16 vaikutuksia organisaatioon (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014; Torniainen & Kuhanen 2016.)

Kirjanpito- ja raportointiosa-alueelle tulee muutoksia, mm. uusien liitetietovaatimusten kautta, uusien laadintaperiaatteiden ja tulkintojen kautta ja raportointipohjien muutosten kautta. Laatimisperiaatteiden osalta IFRS 15 -standardi voi aiheuttaa muutoksia silloin, jos sopimus sisältää useita suoritusvelvoitteita, muuttuvia vastikkeita, lisenssejä ja sopimuksen saamisesta aiheutuvia menoja (Halonen et al. 2017). Halonen (2017) lisää vielä, että periaatteet, joiden mukaan tuotot, jotka tuloutetaan ajan kuluessa tai yhtenä ajankohtana, muuttuvat uuden IFRS 15 -standardin myötä nykyiseen verrattuna.

Kirjanpito ja raportointiosa-alueen muutokset tulisi sovittaa yhteen tietojärjestelmien ja prosessien kanssa, eli uudet tiedot ja prosessointi on saatava ajan

tasalle, muutokset sisäisessä valvonnassa ja kontroleissa on saatava kohdalleen sekä tilikartan muutokset laitettava vastaamaan uusia IFRS-standardien tuomia muutoksia.

Molemmat uudet standardit, niin IFRS 15 että 16, tuovat mukanaan kattavat liitetietovaatimukset. Uusien liitetietovaatimusten käyttöönotto aiheuttaa muutoksia yritysten prosesseihin, järjestelmiin ja sisäisiin kontroleihin. Joudutaan keräämään uusia tietoja, rekisteröimään sellaisia tietoja, joita ei ole aiemmin rekisteröity järjestelmiin. (Halonen et al. 2018.)

Kirjanpito- ja raportointiosa-alueen muutokset tulee sovittaa yhteen myös liiketoiminnan kanssa. Yrityksen sisällä tulee kommunikoida muutoksista yrityksen sisällä sekä tiedottaa muutoksista sidosryhmille. Yrityksen sisällä on tehtävä sisäisen raportoinnin ja avainlukujen uudelleenarviointi, kartoitettava muutosten vaikutukset liiketoimintaperiaatteisiin kuten myyntiehdot ja periaatteet, vuokrausperiaatteet, sopimusten hallinta ja riskien hallinta.

Ja nämä kaikki edellä mainitut muutokset koskettavat henkilöstöä eli henkilöstön toimienkuvissa ja tehtävissä tapahtuu muutoksia, henkilöstön koulutuksia on suunniteltava ja toteutettava. Joitakin työtehtäviä voidaan joutua keskittämään ja ulkoistamaan. Yrityksen yhdeksi erittäin tärkeäksi asiaksi nousee tämä kaiken muutoksen johtaminen.

3.1 Standardien käyttöönoton suunnittelu

Uusien IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardien käyttöönotto tulee suunnitella hyvin etukäteen. Vaikka standardit eivät toisi yritykselle suuria muutoksia, tulee kuitenkin käyttöönottoprojekti dokumentoida ja tuoda pienetkin muutokset mukaan yrityksen toimintaa. Standardien IFRS 15 ja 16 käyttöönottoprojekti voidaan jakaa neljään eri vaiheeseen eli arviointivaihe, määrittelyvaihe, suunnitteluvaihe ja toteutusvaihe (Kuva 9).

Arviointivaihe	Määrittelyvaihe	Suunnitteluvaihe	Toteutusvaihe
<p>Johdanto standardeihin</p> <p>Uusien standardien tuomien periaatteiden ymmärtäminen</p> <p>Kartoitus, että mitä yrityksen osa-alueita standardit koskevat</p> <p>Alustava projektisuunnitelma aikatauluineen</p>	<p>Sopimuksien ja liiketoimintamallien läpikäynti</p> <p>Analysoidaan uusien standardien vaikutukset IT-järjestelmissä, prosesseissa, kontrolleissa</p> <p>Laatimisperiaatteet</p> <p>Päätökset siirtymävaihtoehdosta</p> <p>Päätökset IT-järjestelmämuutoksista</p> <p>Projektisuunnitelman ja aikataulujen täsmennys</p>	<p>Liiketoiminnan ja sen prosessien muutostarpeet</p> <p>Sopimusmallien muutostarpeet</p> <p>Taloushallinnon prosessien muutostarpeet</p> <p>Tietojärjestelmän muutostarpeet</p> <p>Projektisuunnitelman ja aikataulujen täsmennys</p>	<p>Otetaan käyttöön liiketoiminnan ja sen prosessien muutostarpeet</p> <p>Otetaan käyttöön sopimusmallien muutostarpeet</p> <p>Otetaan käyttöön tietojärjestelmän muutostarpeet</p> <p>Mahdolliset tarkastukset IT-järjestelmissä, prosesseissa, kontrolleissa</p> <p>Lopullisten oikaisujen laskeminen ja liitetietojen määrittäminen</p> <p>Koulutus ja tiedottaminen</p>

Kuva 9. Kuvassa esitellään yleisellä tasolla standardien (IFRS 15 ja IFRS 16) käyttöönoton projektia (Mukaillen Torniainen & Kuhanen 2016; Tuomala 2017.)

Kuvan 9 ensimmäisessä sarakkeessa on esitetty arviointivaihe, joka on koko prosessin kriittisin vaihe. Tässä luodaan pohja koko käyttöönottoprojektille, koska tässä vaiheessa tulisi ymmärtää, mitä IFRS 15 -standardi Myyntituotot asiakassopimuksista sekä IFRS 16- standardi Vuokrasopimukset tarkoittavat ja mitä yrityksen osa-alueita standardimuutokset tulevat koskemaan. (EY 2014.) Laaditaan arvioinnista saatujen tulosten perusteella alustava käyttöönottosuunnitelma aikatauluineen.

Kuvan 9 toinen sarakkeessa on kuvattu määrittelyvaihe. Tässä vaiheessa analysoidaan yrityksen sopimuksia, tunnistetaan, millaisia eroja uudet standardit tuovat tullessaan sopimukseen. Standardit IFRS 15 ja 16 tuovat muutoksia myös tilinpäätöksen liitetietoihin, kartoitetaan nämä uudet liitetietovaatimukset. Kun on analysoitu uusien standardien tuomat muutokset, tarkastellaan tuleeko standardien muutosten toteuttamiseksi yrityksen IT-ympäristöön, prosesseihin ja kontroleihin tehdä muutoksia.

Määrittelyvaiheessa valitaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteet uusien standardien osalta, sillä IAS 1 -standardissa on kerrottu, että tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu taseen, tuloslaskelman, oman pääoman muutoslaskelman ja rahavirtalaskelman lisäksi *liitetiedot, joihin sisältyy yhteenvedo merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä muuta selventävää tietoa*. Lisäksi IAS 1 -standardin kohdassa 108 sanotaan, että *Yhteisön on esitettävä merkittäviä tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevassa yhteenvedossa: (a) tilinpäätöstä laadittaessa sovellettu arvostusperuste (tai -perusteet); ja (b) kaikki muut sovelletut laatimisperiaatteet, joiden esittämisellä on merkitystä tilinpäätöksen ymmärtämisen kannalta* (IAS 1).

Päätetään, mitä siirtymävaihtoehtoa standardin osalta noudatetaan. Tämän työn luvuissa 2.3 ja 2.4 on kuvattu uusien standardien IFRS 15 ja 16 käyttöönototavat, IFRS 15 pystyttiin ottamaan käyttöön kolmella ja IFRS 16 kahdella eri tapaa. Täsmennetään alustavaa käyttöönottosuunnitelma aikatauluineen.

Kolmas kohta kuvassa 9 on suunnitteluvaihe. Tässä vaiheessa nimensä mukaisesti suunnitellaan kaikki standardien IFRS 15 ja 16 vaatimat liiketoiminnan ja sen prosessien muutokset, sopimusmallien muutokset, taloushallinnon prosessien muutokset sekä tietojärjestelmän muutokset.

Käyttöönottoprojektin neljännessä vaiheessa (Kuva 9), eli toteutusvaiheessa otetaan käyttöön suunnitelmissa tehdyt muutokset, joita tehtiin sopimusmalleissa, IT-järjestelmissä, prosesseissa ja kontroleissa. Käyttöönoton lisäksi tehdään tarvittavat tarkistukset IT-järjestelmissä, prosesseissa ja kontroleissa sekä laskeaan kaikki tarvittavat lopulliset oikaisut ja määritetään liitetiedot. Tämän työn kuvassa yksi on esimerkiksi standardin IFRS 15 Myyntituotot

asiakassopimuksista käyttöönottojanan, jossa näytetään, että jos standardi otetaan käyttöön tilivuodella 2018, niin se tarvitsee samojen laatimisperiaatteiden mukaiset vertailutiedot jo vuodelta 2017. Lisäksi yhtiön tulee laatia standardien mukainen avaavaa tase ajankohdasta 1.1.2017. Lisäksi toteutusvaiheessa koulutetaan ja tiedotetaan henkilökuntaa.

Käytännössä nämä neljä vaihetta etenevät lomittain ja päällekkäin, erityisesti koulutusta ja tiedottamista on yleensä hyvä olla jo arviointivaiheesta lähtien (Torniainen & Kuhanen 2016). Standardien käyttöönottosuunnitelmassa on hyvä arvioida myös yrityksen resursseja ja mahdollista tarvetta ulkopuolisille asiantuntijoille.

3.2 IFRS 15 ja 16 -standardien yhtäaikainen käyttöönotto

Tässä työssä mainittiin jo aiemmin, että IFRS 16 -standardin on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2019 alusta, mutta IFRS 16 -standardin aikaisempi soveltaminen on sallittua, mikäli yhteisö soveltaa myös IFRS 15 -standardia (IFRS 16). Tämä tarkoittaa sitä, että jos IFRS 15 -standardi otetaan käyttöön vuoden 2018 alussa, niin voidaan samanaikaisesti ottaa myös IFRS 16 -standardi käyttöön.

Etuina yhteisessä käyttöönotossa voisi olla se, että molemmissa standardeissa edellytetään sopimusten läpikäymistä, joten samalla voidaan käydä läpi yrityksen sopimusmallit. Myös vaadittavat muutokset järjestelmiin ja prosesseihin voidaan tehdä samalla kertaa. (Torniainen & Kuhanen 2016.)

Torniainen & Kuhanen (2016) mainitsevat vielä artikkelissaan, että IFRS 15 ja 16 -standardien muutokset vaikuttavat yrityksen tunnuslukuihin. Tunnuslukujen muutoksella voi olla vaikutusta mm. yrityksen palkitsemisjärjestelmään tai lainan kovenantteihin.

4 Tutkimuksen tulokset

Tämän opinnäytetyön tutkimusongelma oli *Miten yritykset ovat valmistautuneet uusiin kansainvälisiin IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -tilinpäätösstandardeihin?* Tätä tutkimusongelmaa lähdettiin selvittämään kolmen tutkimuskysymyksen avulla.

Tutkimuksen keskeisimmät tulokset esitellään tässä luvussa 4 teemoittain. Teemat muodostuvat opinnäytetyön kolmesta tutkimuskysymyksestä.

4.1 Aika ja resurssit

Ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä selvitettiin sitä, että *Miten paljon aikaa ja resursseja yritykset ovat käyttäneet tai käyttävät valmistautuessaan IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -standardeihin?* Tätä tutkimuskysymystä lähdettiin ratkomaan seuraavilla haastattelukysymyksillä: Kuinka paljon yksittäinen standardiuudistus kuluttaa yhtiön resursseja? Ja miten paljon aiemmin ennen standardin soveltamisajankohtaa selvitystyö aloitetaan/on aloitettu?

Haastatelluista yrityksistä IFRS 15 -standardin valmistelu- ja käyttöönottoprojektista on vienyt kahdelta yritykseltä noin 2 - 4 kuukautta yhdeltä henkilöltä henkilötyövuosissa mitattuna. Kahdella haastatelluista yrityksistä valmistelu- ja käyttöönottoprojektiin on kulunut huomattavasti enemmän aikaa ja resursseja. Enimmällään yrityksellä on kulunut aikaa noin 1,8 henkilötyövuotta standardin vastuuhenkilöltä, ja tämän lisäksi on vielä vaadittu paljon muita resursseja kyseisen yrityksen koko konsernilaskentatiimiltä sekä muulta henkilöstöltä mm. liiketoimintayksilöiden talousvastaavilta ja projekticontrollereilta.

Jokaisessa yrityksessä on tarvittu standardiprojektin vastuuhenkilön lisäksi yrityksen sisällä selvittelyapuja mm. talousvastaavilta, rahoituspuolen asiantuntijoilta, liiketoimintayksiköiden vastuuhenkilöiltä. IFRS 15 -standardin osalta on käytetty apuna selvittelytyössä joissakin yrityksissä myös ulkopuolisia apuja, kuten tilintarkastajaa ja IFRS-asiantuntijaa.

Haastatteluissa tiedusteltiin, miten paljon aiemmin standardin julkaisua valmistelutyöt on yrityksessä aloitettu. Yhdessä yrityksessä IFRS 15 -standardin valmistelutyö on aloitettu parhaimmillaan niin ajoissa, että työ on ollut valmis jo vuoden 2015 puolella, jonka jälkeen on vaan tehty muutaman vuoden ajan päivityksiä. Kolmessa muussa haastatellussa yrityksessä valmistelutyö on aloitettu reilua vuotta – kahta ja puolta vuotta ennen standardin käyttöönottopäivää.

IFRS 16 -standardi puolestaan vaati haastatelluilta yrityksiltä minimissään noin yhden henkilötyövuoden verran töitä, joka koostui kolmen henkilö työpanoksista, ja enimmillään aikaa on mennyt noin 1,8 henkilötyövuotta standardin vastuuhenkilöltä, ja tämän lisäksi on vielä vaadittu paljon muita resursseja kyseisen yrityksen koko konsernilaskentatiimiltä sekä muulta henkilöstöltä mm. yksiköiden ja alueiden talousvastaavilta ja controllereilta. IFRS 16 -standardi vaati myös muutamalta yritykseltä IT-puolen resursseja jonkin verran.

IFRS 16 standardin osalta valmistelut on aloitettu toisissa yrityksissä jo hyvissä ajoin.

IFRS 16 osalta valmistelut aloitettu noin 10 vuotta sitten (vaikuttavuuslaskelmia).

Haastatteluissa tuli esille, että pääosin kunnollista selvitystyötä on pystytty tekemään vasta sen jälkeen, kun standardi oli lopullisesti julkaistu eli tammikuun 2016 jälkeen. Kahdessa haastatellussa yrityksessä, jossa IFRS 16 -standardi on iso projekti, valmistelutyö on aloitettu heti standardin julkaisemisen jälkeen. Yhdessä yrityksessä valmistelutyö on aloitettu reilua vuotta ennen standardin käyttöönottoa ja yhdessä haastatellussa yrityksessä selvittelytyö on aloitettu vasta tämän vuoden puolella, sillä kyseisellä yritykselle IFRS 16 -standardilla ei tule olemaan suurta merkitystä.

4.2 Uusien standardien, IFRS 15 ja 16, käyttöönotto

Toisessa tutkimuskysymyksessä keskityttiin siihen, että *Mitä yrityksessä pitää tehdä, jotta saadaan uudet standardit, IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset, käyttöön?* Tätä tutkimusongelmaa lähestyttiin tiedustelemalla ensin yrityksiltä, miten he ovat valmistautuneet uusiin IFRS 15 ja 16 -standardien käyttöönottoon. Toiseksi heiltä kysyttiin, miten uusien standardien

mukanaan tuomat uudet periaatteet viedään läpi eri järjestelmiin, prosesseihin, raportointiin ja myös henkilöstön toimintatapoihin?

4.2.1 Kartoitus- ja selvittelyvaihe

Jokaisen haastateltavan yrityksen vastauksista pystyi poimimaan arviointivaiheen (verrattu tämän työn kuvaan 9) eli ensin on tutustuttu tuleviin standardeihin. Yrityksissä on otettu selvää, mitä IFRS 15 -standardi Myyntituotot asiakassopimuksista sekä IFRS 16- standardi Vuokrasopimukset tarkoittavat. Yrityksissä uusiin standardeihin tutustumisen on aloittanut joko yrityksen IFRS-asiantuntija, konsernilaskentatiimi tai talouspäällikkö. Yrityksissä on myös standardien tutustumisen lisäksi kartoitettu, mitä yrityksen osa-alueita standardimuutokset koskevat ja tuleeko IT-ympäristöön, prosesseihin ja kontrolleihin tehdä mahdollisesti muutoksia.

Yrityksissä on ensin tehty alkuarviointia pienemmässä ryhmässä, sitten pienemmän ryhmät ovat keskustelleet ja kouluttaneet laajempaa sidosryhmää. Kaikkea tietoa ei standardien vastuuhenkilö ole pystynyt itse selvittämään, silloin on tarvittu tietoa mm. tytäryhtiöiltä ja muilta yrityksen sidosryhmiin kuuluvilta henkilöiltä.

Käytännön prosessin hahmottelu ensin projektiin osallistuneiden asiantuntijoiden kautta, ja sitten keskustelu/koulutus laajemman sidosryhmän (controllerit, kirjanpitäjät) kanssa. Olennaista kartoittaa kaikki alueet, joihin uusi raportointitapa vaikuttaa (ei vain ulkoinen vaan myös sisäinen laskenta).

Yhdessä yrityksessä oli käytetty ulkoista tilintarkastusyhteisön konsultointiapua standardiuudistuksen tiimoilta. Kahdessa haastattelussa nousi esille keskustelu yrityksen tilintarkastajien kanssa, toisessa yrityksessä oli keskusteltu mm. siitä, milloin standardi otetaan käyttöön ja ollaanko samaa mieltä standardin tulkinnasta. Yhdessä haastattelussa tuli myös esille, että on keskusteltava rahoittajien kanssa, koska uusi standardi voi vaikuttaa kovenantteihin.

Alkukartoituksen jälkeen on käyty yrityksen sopimuksia läpi ja tunnistettu standardien mukanaan tuomia muutostarpeita. Yritysten täytyy analysoida sopimusten vaikutukset kirjanpitoon ja neuvotella uudelleen sellaiset sopimukset, jotka

esim. IFRS 15 -standardin osalta ei tuottaisi yrityksen myynnin tuloutuksen kannalta toivottua lopputulosta.

IFRS 15 selvitystyötä jatkettiin yhteistyössä bisneslinjojen talousvastaavien kanssa, joiden kanssa kartoitettiin ja analysoitiin konsernin sopimustyyppit, ja tämän perusteella alettiin laatia laskentaperiaatteita. Vastaavasti IFRS 16 selvitystyötä on jatkettu paikallisten tytäryhtiöiden controllereiden kanssa.

Haastatteluissa tuli myös esille, on pohdittu tilinpäätöksen laatimisperiaatteita uusien standardien osalta. IAS 1 -standardissahan kerrottiin, että tilinpäätöskokonaisuuteen kuuluu taseen, tuloslaskelman, oman pääoman muutoslaskelman ja rahavirta-laskelman lisäksi *liitetiedot, joihin sisältyy yhteenveto merkittävistä tilinpäätöksen laatimisperiaatteista sekä muuta selventävää tietoa.*

4.2.2 Suunnittelu- ja käyttöönotto vaihe

Alkuarvioinnin- ja selvittelyvaiheen jälkeen suunnitellaan muutokset ja toteutetaan ne.

IFRS 15 ja IFRS 16 -standardeissa suurimmat muutokset tapahtuvat kirjanpidossa ja raportoinnissa. Esimerkiksi IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardissa on esitetty viisivaiheinen malli (esitetty luvussa 2.3), jossa määritellään milloin ja mihin määrään myyntituotot kirjataan. Tuloutus on määritelty tapahtuvan silloin, kun asiakas saa määräysvallan tavaraan tai palveluun. IFRS 15 -standardin uusien laskentaperiaatteiden käyttöönotto aiheuttaa monille yrityksille sen, että myyntituottojen kirjaaminen muuttuu vuoden 2018 alusta alkaen. Tätä varten esim. yhdessä haastatellussa yrityksessä on IFRS 15 -standardista tehty yrityksen sisällä oma manuaali. Manuaalissa on esitetty mm. tulovirtojen käsittelyohjeet sekä tuottojen käsittelyohjeet. Yrityksessä on pyritty kaikki standardin tuomat muutokset automatisoimaan CRM:n taakse (Customer Relationship Management, asiakkuudenhallinta). Esimerkiksi muutokset on tehty myytävien tuotteiden taakse niin, että myyjien ei tarvitse enää erikseen miettiä standardiuudistusta myydessään uutta tuotetta/palvelua. Samaten laskutuspuolelle muutokset on tehty järjestelmään tuotekoodien taakse.

Kahdella haastatellulla yrityksellä myyntisopimukset sekä toimitusehdot ovat pitkälti sellaisia, että niistä ei aiheudu merkittävää muutosta nykyiseen tuloutukseen. Tällöin IFRS 15 -standardin soveltamisella ei todennäköisesti ole merkittävää vaikutusta yrityksen tilinpäätökseen.

IFRS 15 -standardista johtuvien myyntituottojen kirjaamisen sekä IFRS 16 -standardista johtuvien vuokrasopimusten kirjaamisen muuttuminen aiheuttaa myös muutoksia yrityksen tilinpäätösten vertailutietoihin. IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin suurin muutos on, että vuokralle ottaja ei enää erottele rahoitusleasingsopimuksia (taseessa) ja operatiivisia vuokrasopimuksia toisistaan (taseen ulkopuolella), vaan sen on kirjattava lähes kaikki vuokrasopimuksensa taseeseen varoiksi ja veloiksi. Yritys kirjaa siis vuokrasopimuksen alussa taseeseen varoihin käyttöoikeusomaisuuserän varojen puolelle sekä vuokrasopimusvelan velkojen puolelle. Tämän vuoksi taseeseen merkittävät rahoitusvelat lisääntyvät huomattavasti sellaisilla yrityksillä, joilla on merkittäviä nykyisin operatiivisiksi luokiteltavia vuokrasopimuksia. (PwC 2016.)

Standardien 15 ja 16 aikajajat esitetty tämän työn kuvissa 1 ja 2, joista nähdään, miltä ajalta vertailutietoja tarvitaan oikaista. Vertailutietojen oikaisu vaatii paljon laskentaa, mikäli IFRS -standardilla on iso merkitys yritykselle. Haastatelluista yrityksestä esimerkiksi kaksi siirtyi IFRS 15 -standardiin täysin takautuvasti ja yksi osittain takautuvasti.

Konserni siirtyi IFRS 15 standardin käyttöönottoon täysin takautuvalla menetelmällä, jonka mukaan vertailutiedot oikaistiin kuten IFRS 15 -standardia olisi sovellettu aina. Projektien oikaiseminen vaati merkittävää työpanosta.

IFRS 15 ja IFRS 16 -standardit tuovat yritysten raportointiin muutoksia mm. lisääntyneiden liitetietovaatimusten myötä. Uusissa liitetietovaatimuksissa tarvitaan yrityksiltä sellaista uutta tietoa, jota useinkaan ei ole aiemmin kerätty.

Raportointiin uudet periaatteet on viety luomalla uusia vaatimuksia kvartaaliraportointiin yhtiöille, jolla kerätään tietoa konsernin liitetietoja varten.

järjestelmään luotiin uusia tilejä, raportteja ja alettiin kerätä yhtiöiltä uudenlaista tietoa, jotta liitetietovaatimukset saadaan täytettyä

Muutamassa haastattelussa nousi myös esille dokumentaatioiden teko projekteista sekä erinäisten materiaalien teko yrityksen johdolle ja tilintarkastajille.

Ohjelmamuutokset nousivat esille kaikissa haastattelussa. Yhdessä yrityksessä IFRS 15 -standardi vaati muutoksia ohjelmistoon ja kahdessa yrityksessä puolestaan IFRS 16 -standardi vaati muutoksia. Toisessa näistä yrityksistä käytettiin IT-alan konsultointia apuna liittyen IFRS 16 -standardin vaatimiin IT-järjestelmän uudistuksiin. Neljännessä yrityksessä on meneillään ERP:n muutos (Enterprise Resource Planning eli toiminnanohjausjärjestelmä), joten uusi järjestelmä räätälöidään suoraan uusille standardeille sopivaksi. Tässä kyseisessä yrityksessä on nyt tehty IFRS 15 -standardin osalta väliaikaisia ratkaisuja ennen uuden ERP:n käyttöönottoa.

Kaikkien yritysten haastattelussa tuli esille henkilökunnan koulutuksen tarve sekä muutamassa haastattelussa tuli esille, että IFRS-projektia eteenpäin vievän henkilön on itse kouluttauduttava myös lisää projektin tiimoilta. Aktiivinen viestintä tulevasta standardiuudistuksesta nousi haastatteluissa myös tärkeäksi asiaksi.

IFRS 15 käyttöönottoon valmistauduttiin kouluttamalla liiketoimintalinjojen ja alueiden talousvastaavia sekä viestimällä aktiivisesti tulossa olevasta standardimuutoksesta.

Ihmisiä koulutettava, jotta he pysyvät hereillä erilaisista sopimusehdoista

IFRS 16 järjestelmän hankinta on vaatinut resursseja monilta eri osa-alueilta (talous, IT, hankintaorganisaatio) ja lisäksi on palkattu uusi henkilö varsinaiseen implementointiprojektiin. Lisäksi on pidetty koulutuksia ja informoitu aktiivisesti yksiköitä tulossa olevasta muutoksesta.

auttaa sijoittajia tulkitsemaan uusia lukuja

Haastatteluissa keskusteltiin myös, että IFRS 15 ja 16 -standardien käyttöönottoprosessi ei lopu niiden käyttöönottopäivään vaan käyttöönottoprosessi jatkuu tulevaisuudessakin.

Erityisesti toimintatapojen muuttuminen ei tapahdu hetkessä, ja tämä työ jatkuu aktiivisesti tulevaisuudessa. Lisäksi konsernin laskentaperiaatteet täsmentyvät

koko ajan kun saamme enemmän käytäntöä (kuin myös mahdollisesti ohjeistus standardiasettajien suunnalta), jonka vuoksi toimintatapojen muuttuminen on jatkuva.

4.3 Standardien yhtäaikainen käyttöönotto

Kolmannessa tutkimuskysymyksessä haluttiin selvittää, että *Tarjoaako IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -standardien yhtäaikainen käyttöönotto synergiaetuja?* Tätä tutkimuskysymystä lähdettiin ensin selvittämään kysymyksellä: Onko yrityksissä pohdittu IFRS 16 -standardin soveltamisen aloittamista yhtä aikaa IFRS 15 -standardin kanssa?

Yhdessäkään haastatelluista yrityksestä ei ollut mietitty standardien IFRS 15 ja 16 yhtäaikaista käyttöönottoa. Perusteluina kerrottiin, että:

IFRS 15 ja 16 -käyttöönotot ovat yhtiön näkökulmasta hyvin erilaisia

Ei ole pohdittu yhtä aikaa soveltamisen aloittamista. Oli jo etukäteen tiedossa, että standardien käyttöönotto olemassa olevin resurssein tehokkain menettelytapa.

Esteeksi standardien yhtäaikaiselle käyttöönotolle muodostui myös IFRS 16 -standardin melko myöhäinen julkaisuaikakohta eli vajaa kolme vuotta ennen standardin käyttöönottoa. Jos sen olisi halunnut ottaa käyttöön samanaikaisesti kuin IFRS 15 -standardin eli jo vuotta normaaliaikataulua aiemmin, sen valmistelut olisi pitänyt tehdä hyvin ripeällä aikataululla. Lisäksi IFRS 15 ja IFRS 16 -standardien yhtäaikainen käyttöönotto on ollut toisille yrityksille mahdotonta myös sen takia, koska mm. IFRS 16 -standardin muutoksiin tarvittavia IT-järjestelmiä ei ole ollut aiemmin saatavilla.

Standardit IFRS 15 ja 16 ovat niin erityyppisiä, että niitä varten on yrityksissä haastateltu niiden tytäryhtiöistä pääasiassa eri ihmistä liittyen IFRS 15 -standardiin ja eri ihmistä liittyen IFRS 16 -standardiin, joten haastatteluistakaan ei saatu synergiaetua.

Toisessa tämän teeman kysymyksessä tiedusteltiin yrityksiltä, että oppivatko he IFRS 15 -standardin käyttöönotosta jotakin ajatellen tulevaa IFRS 16 -

standardia? Haastattelujen perusteella IFRS 15 ja 16 -standardien käyttöönottoprosessit ovat yritysten näkökulmasta hyvin erilaisia. Tärkeimmiksi asioiksi nousi aikataulujen noudattamisen, ihmisten sitouttaminen ja projektihallintaopit.

esimerkiksi aikataulujen noudattamisen tärkeys, sidosryhmien ja projektitiimin sitouttaminen sekä tavat kontrolloida pyydettyjä asioita koettiin IFRS 15 -projektissa tärkeiksi onnistumisen kannalta, ja tulevat olemaan tärkeitä myös IFRS 16 -projektissa.

4.4 Johtopäätökset

Tutkimuksen ensimmäisen tutkimuskysymyksen avulla haluttiin selvittää: *Miten paljon aikaa ja resursseja yritykset ovat käyttäneet tai käyttävät valmistautuessaan IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -standardeihin?*

Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että yritykset ovat ajoissa valmistautuneet standardien tulemiseen. Kun on tiedetty jommankumman, IFRS 15 tai IFRS 16, tai molempien standardien olevan yritykselle iso uudistus, työ on aloitettu melko pian standardin julkistuksen jälkeen, ja jo sitä ennen on tehty selvitystyötä standardin tiimoilta. IFRS-standardit ja niiden uudistukset vaativat runsaasti resursseja yritykseltä. Yhdessä haastattelussa yrityksessä on oma IFRS-asiantuntija, ja toisessa haastattelussa yrityksessä on oma konsernilaskentatiimi tekemässä tätä IFRS-standardien päivitys- ja uudistustyötä.

Haastatteluista saatiin vastauksia, joka vahvistivat tilinpäätösyhteisöjen julkaisemissa artikkeleissa esiin tulleita kommentteja siitä, että uudet standardit teettävät paljon työtä, niihin tulee valmistautua ajoissa. Riippuu tietysti yrityksestä ja sen toimialasta, kuinka paljon yritys joutuu panostamaan standardin käyttöönottoon. Jos standardi oli yritykselle merkittävä, niin silloin aktiivinen valmistautuminen oli aloitettu vajaa kaksi - puolitoista vuotta aiemmin (eli melko pian standardin julkaisemisen jälkeen), ja jo sitä ennen on tehtävä valmistelemaa taustatyötä asian tiimoilta. Finanssivalvonnan (2017) selvityksessä alle 10 % yrityksistä oli todennut, että IFRS 15 -standardin käyttöönotolla on merkittävää vaikutusta. Finanssivalvonnan raportissa (2017) kuitenkin todetaan, että *vaikutus voi kuitenkin olla merkittävä esimerkiksi yhtiön kirjanpitoimenettelyihin, prosesseihin tai järjestelmiin,*

vaikka euromääräinen vaikutus yhtiön liikevaihtoon ja/tai tulokseen olisi vähäinen.

Finanssivalvonnan (2016) 30 yritykselle teettämän kyselyn mukaan IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin käyttöönottoprojektin aloitus oli tapahtunut 40 %:lle vastaajista vuonna 2015 tai ennen sitä, 27 %:lle vastaajista vuoden 2016 keväällä ja 33 %:lle vastaajista vuoden 2016 syksyllä. Finanssivalvonta kommentoi, että heidän mielestään syksyllä 2016 aloittaneet ovat myöhässä. Tässä opinnäytetyössä haastatelluista yrityksistä yksi kertoi tehneen selvitystyön IFRS 15 -standardin osalta jo vuoteen 2015 mennessä, yksi yritys aloitti selvitystyön kesällä 2014 ja kaksi yritystä syksyllä 2016. Kaikissa yrityksissä on kuitenkin haastattelun perusteella saatu IFRS 15 -standardi käyttöönottokuntoon aikataulussa.

Haastatelluissa yrityksissä IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardiin on aloitettu valmistautuminen joko heti standardin julkaisemisen jälkeen tai vasta nyt tämän vuoden puolella eli vajaa vuosi ennen standardin käyttöönottoa. Lisäksi ainakin yhdessä yrityksessä oli tehty jo huomattavasti kauemmin tutkimustyötä uuden standardin tuomista mahdollisista muutoksista yrityksen lukuihin vaikuttavuuslaskelmien avulla. Standardeihin valmistautumisajoissa voi olla paljonkin eroa yritysten kesken ihan riippuen siitä, kuinka isoja muutoksia kyseinen standardi mil- lekin yritykselle aiheuttaa. Esimerkiksi jos ei juuri ole vuokrasopimuksia, niin sil- loin ei standardilla ole juurikaan merkitystä yritykselle.

Tutkimuksen toisessa tutkimuskysymyksessä etsittiin vastauksia: *Mitä yrityk- sessä pitää tehdä, jotta saadaan uudet standardit, IFRS 15 Myyntituotot asiakas- sopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset, käyttöön?*

Haastatteluissa tuli esille pitkä lista, mitä yritykset ovat tehneet ennen kuin stan- dardit saadaan käyttöön. Tämän opinnäytetyön kuvassa 9 esitellään yleisellä ta- solla standardien (IFRS 15 ja IFRS 16) käyttöönoton projektia. Jokaisesta yritys- haastattelusta pystyy poimimaan nämä käyttöönottoprosessin kaikki vaiheet jol- lakin tapaa, mitä on kuvassa 9 esitetty eli arviointivaihe, määrittelyvaihe, suunnit- teluvaihe ja toteutusvaihe. Haastattelujen perusteella voidaan todeta yritysten to- della panostaneen uusien standardien tuloon, ja valmistautuminen ja

suunnitelmat ovat olleet huolellisesti pohdittuja. Uudet standardit IFRS 15 ja 16 vaativat todella paljon työtä ja resursseja yrityksiltä.

Kolmas tutkimuskysymys oli *Tarjoaako IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksesta ja 16 Vuokrasopimukset -standardien yhtäaikainen käyttöönotto synergiaetuja?* Haastatteluissa tuli esille, että standardit ovat yritysten mielestä aivan erityyppisiä, joten missään yrityksessä ei ollut mietitty standardien yhtäaikaista käyttöönottoa. Haastateltavat yritykset eivät kokeneet saavansa mitään hyötyä niiden yhtäaikaisesta käyttöönotosta. Monessa yrityksessä jompikumpi standardi on isompi työ riippuen ihan yrityksen toimialasta.

Jalkanen-Steiner & Tuomala (2016) kirjoittamassa artikkelissa mainittiin, että yhteinen käyttöönottoprojekti voi tuoda synergiaetuja ja tehokkuutta. Etuja perustellaan muun muassa sillä, että molemmat standardit vaativat yritysten sopimusten tai sopimusmallien läpikäyntiä sekä sillä, että standardit saattavat kohdistua yrityksessä samoihin prosesseihin, liiketoimintaan. Haastatteluissa tuli esille, että standardit koskevat kuitenkin niin eri asioita, että on koettu järkevämmäksi käydä standardit erikseen läpi. Yritysten sisällä mm. standardien käyttöönottoon valmistautumisessa on haastateltu eri henkilöitä koskien IFRS 15 -standardia ja eri henkilöitä taas koskien IFRS 16 -standardia ja näin ollen on keskitytty vain yhteen standardiin kerrallaan. Myös yhdessä yrityksessä standardien eriaikaista käyttöönottoa perusteltiin sillä, että pystyttiin molempien standardien valmistelutyö tekemään yrityksen olemassa olevin resurssein.

Kaikissa haastattelemissani yrityksessä jompikumpi standardi oli huomattavasti työläämpi ja yritykseen suuremmin vaikuttavampi riippuen yrityksen toimialasta, joten myös sen takia on käyty standardien valmistelut toisistaan erillään. On työstetty joko haasteellisempi IFRS 15 -standardi ensin loppuun, jotta ehditään ottaa se oikea-aikaisesti käyttöön eli viimeistään 1.1.2018. Sitten keskitytään pienempivaikutteiseen IFRS 16 -standardiin, joka on otettava käyttöön vuoden kuluttua IFRS 15 -standardista eli 1.1.2019. Mikäli IFRS 16 -standardi on suurempivaikutteinen yritykselle, niin sen kohdalla on käynyt niin, että standardi julkaistiin lopullisesti melko myöhään eli vasta tammikuussa 2016, ja sen valmisteluun on tarvittu koko mahdollinen käytössä oleva aika. Tämän vuoksi sen käyttöönottoa ei ole voitu aikaistaa.

5 Pohdinta

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää, miten yritykset valmistautuvat tai ovat valmistautuneet kahden uuden kansainvälisen tilinpäätösstandardin eli IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja IFRS 16 Vuokrasopimukset käyttöönottoon.

Työssä käytettiin kvalitatiivista tutkimusmenetelmää. Työn empiirinen osuus toteutettiin haastattelemalla viittä IFRS-standardien parissa työskentelevää asiantuntijaa neljästä eri yrityksestä. Haastattelut toteutettiin puolistrukturoituna telemahaastatteluna sähköpostitse sekä puhelimitse.

Tutkimuksessa toteutettujen haastattelujen vastauksista saatiin kattava vastaus työssä esitettyyn tutkimusongelmaan eli: Miten yritykset ovat valmistautuneet uusiin kansainvälisiin IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista ja 16 Vuokrasopimukset -tilinpäätösstandardeihin? Tutkimuksen voidaan todeta tämän perusteella saavuttaneen tavoitteensa.

Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta molempien IFRS 15 ja 16 -standardi uudistusten olevan varsin haasteellisia ja resursseja vieviä projekteja yrityksille. Myös lisäkustannuksia voi tulla runsaasti, jos joudutaan tekemään suurempia ohjelmistomuutoksia. IFRS 15 -standardissa kuvatut tuloutusperiaatteet ovat muuttuneet olennaisesti verrattuna aiempiin tuloutusohjeistuksiin, muutokset vaikuttavat mm. tuloutettaviin määriin ja tuloutusajankohtiin. IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin mukaan käytännössä kaikki vuokrasopimukset merkitään taseeseen, joka tulee muuttamaan joidenkin yritysten tasetta merkittävästi. Tosin sillä on myös vaikutusta työmäärään, että onko uudella standardilla suurta merkitystä yritykselle, mutta selvitystyö ja dokumentaatio on joka tapauksessa tehtävä asiantimoilta. Lisäksi molemmissa standardeissa tilinpäätösten liitetietojen vaatimukset laajenivat, ja samalla yritysten työmäärä kasvoi, kun joudutaan liitetietoihin keräämään uusia tietoja, rekisteröimään sellaisia tietoja, joita ei ole aiemmin rekisteröity järjestelmiin.

Isoissa yrityksissä on oma IFRS-asiantuntija tai oma konsernilaskentatiimi tekemässä standardi uudistusprojekteja. Standardi uudistuksia tehdään, jotta saataisiin yritysten tilinpäätösluvut paremmin vertailukelpoisiksi ja hyödyllisimmiksi

tilinpäätösten käyttäjille. Tulevaisuudessa ehkä selviää, onko nämä standardien IFRS 15 ja 16 uudistukset tuottaneet haluttua tulosta, eli tehneet tilinpäätökset vertailukelpoisemmiksi sekä parempaa informaatiota tuottavammiksi tilinpäätösten käyttäjille.

Yhdeksi mielenkiintoiseksi ajatukseksi nousi standardin käyttöönottoprojektissa tehtävä päätös käyttöönototavan valinnassa. IFRS 15 -standardi on mahdollista ottaa käyttöön kolmella eri tapaa: täydellinen takautuva soveltaminen, osittainen takautuva tapa eli voidaan käyttää standardissa annettuja helpotuksia tai käytetään ns. kertyneen vaikutuksen menetelmää ja aloitetaan uuden standardin soveltaminen vuoden 2018 alussa ja kirjataan vain oman pääoman oikaisu voittovaroihin vuoden 2018 alussa. Käyttöönototavan valinnalla voi olla iso vaikutus yrityksen eri tunnuslukuihin lyhyellä aikavälillä. Haastatelluista yrityksistä kahdelle IFRS 15 -standardilla oli iso merkitys, ja molemmat yritykset olivat valinneet täysin takautuvan käyttöönottomenetelmän.

Samaten IFRS 16 -standardin osalta yritysten kannattaa harkita, mitä soveltamistapaa he tulevat käyttämään standardin käyttöönotossa. Yrityksen voivat käyttää täysin takautuvaa menetelmää, jossa oikaistaan kaikki vertailutiedot tai sitten he voivat käyttää kumulatiivista oikaisua, jossa aloitetaan IFRS 16 -standardin mukaisen vuokrasopimusten käsittely siirtymähetkestä lähtien. Mahdolliset erot kirjattavien omaisuuserien ja velkojen välillä kirjataan omaan pääomaan siirtymähetkellä.

Näillä jälkimmäisillä tavoilla voidaan säästää suuri työmäärä ja kustannuksia, mutta vertailukelpoisuus aikaisempiin tilikausiin heikkenee. Tässä käyttöönototavan pohdinnassa molempien standardien osalta tuleekin pohdittavaksi se, miten tärkeäksi yritys katsoo tilinpäätöslukujen vertailukelpoisuuden ja miten tämä tulee vaikuttamaan tilinpäätöksen käyttäjiin, erityisesti sijoittajiin. Sijoittajillehan halutaan kertoa ainakin yrityksen tulos, rahavirrat ja tulevaisuuden suunnitelmat sekä tietysti muut mahdolliset asiat, joita sijoittajat tarvitsevat tehdäkseen omia päätöksiä. Standardimuutosten todelliset vaikutukset yritysten tilinpäätösraportointiin tulee esille vasta sitten, kun niiden soveltaminen tulee pakolliseksi kaikille pörssiyrityksille IFRS 15 -standardin osalta vuodesta 2018 ja IFRS 16 -standardin osalta vuodesta 2019 lähtien.

Myös tämän tutkimuksen tiimoilta ilmeni uusia ideoita jatkotutkimusaiheiksi. Jatkotutkimusaiheeksi sopisi tutkimus siitä, miten standardien käyttöönotto on onnistunut yrityksissä, onko yrityksen valmistautuminen ollut oikeanlaista. Voisi tutkia esimerkiksi sitä, onko käyttöönoton jälkeen kohdattu jossakin kohtaa ongelmia. Onko alun perin tulkittu standardia väärin? Onko jouduttu vielä jälkeinpäin korjaamaan ohjelmistoja? Miten sijoittajat ovat suhtautuneet, ovatko he osanneet tulkita standardien aiheuttamia muutoksia tuloksissa ja tunnusluvuissa oikein?

Kuvat

Kuva 1. IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin aikajana (mukaillen LeasePlan 2016), 7

Kuva 2. IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardin aikajana (mukaillen LeasePlan 2016, EY 2016), s. 8

Kuva 3. IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardin viisivaiheinen malli (Halonen et al. 2017.), s. 16

Kuva 4. Sopimuksen suoritevelvoitteiden yksilöinti (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014), s. 17

Kuva 5. Suoritevelvollisuuden täyttyminen ajan kuluessa (IFRS 15; Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014.), s. 18

Kuva 6. Analysointikaavio sen ratkaisemiseksi, sisältääkö sopimus vuokrasopimuksen (IFRS 16; Halonen & Toivonen 2016.), s. 22

Kuva 7. IFRS 16 -standardin käyttöönoton vaihtoehdot (Haaramo et al. 2017), s. 24

Kuva 8. Havainnollistetaan standardien IFRS 15 ja 16 vaikutuksia organisaatioon (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014; Torniainen & Kuhanen 2016.), s. 27

Kuva 9. Kuvassa esitellään yleisellä tasolla standardien (IFRS 15 ja IFRS 16) käyttöönoton projektia (Mukaillen Torniainen & Kuhanen 2016; Tuomala 2017.) s. 29

Lähteet

Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.

EY 2014. Applying IFRS. IFRS 15 -Revenue from Contracts with Customers –A closer look at the new revenue recognition standard. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_%28June_2014%29/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_%28June_2014%29/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf). Luettu 8.4.2018.

EY 2016. Leases, A summary of IFRS 16 and its effects. <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16-and-its-effects-may-2016/%24FILE/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16-and-its-effects-may-2016.pdf>. Luettu 8.4.2018.

Finanssivalvonta. 2016. Listayhtiöiden taloudellinen raportointi 28.11. ja 1.12. http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Listayhtiolle/IFRS/Julkaisut/Esitykset/Documents/Fivan_listayhtiotalaisuus_2016.pdf. Luettu 1.3.2018.

Finanssivalvonta. 2017. Markkinat-tiedote 1/2017. http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Tiedotteet/Markkinat/Documents/Markkinat_1_2017.pdf. Luettu 1.3.2018.

Haaramo, V. 2014. Tuottojen IFRS-tilinpäätössääntely uudistuu. Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu. https://ezproxy.saimia.fi:2392/teos/DAJBBXHTCF/liite/Verotus_514.pdf. Luettu 8.4.2018.

Haaramo, V., Palmuaro, S. & Peill, E. 2017. IFRS-raportointi. Talentum media. e-kirja. Luettu 4.1.2018.

Halonen, J. & Toivonen, P. 2016. Uusi IFRS 16 Vuokrasopimukset -standardi tuo vuokrasopimukset taseeseen. IFRS view - Tyyntä myrskyn edellä - valmistaudu muutoksiin ajoissa - KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-View-2016-Secured.pdf>. Luettu 8.4.2017.

Halonen, J. & al. 2017. IFRS käytännön käsikirja. Edita Publishing Oy.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. Helsinki. Tammi.

Häkkinen, A. 2017. IAS 17-vuokrasopimusstandardin muutoksen vaikutukset yrityksen kirjanpitoon vuokralle ottajien näkökulmasta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Laskentatoimi. Pro gradu -tutkielma. https://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/134129/Pro_gradu_hakkinen_anu.pdf?sequence=2. Luettu 8.4.2017.

IAS 1. Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 1 Tilinpäätöksen esittäminen. https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/3b46c736-6b99-4fd4-9ca1-01330854ba9f/IFRS%20Consolidated%20annex_fi.pdf. Luettu 4.1.2018.

IFRS Foundation 2016. Effects Analysis International Financial Reporting Standard IFRS 16 Leases. <http://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>. Luettu 9.1.2018.

IFRS Foundation 2018 a. List of IFRS Standards. <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/#>. Luettu 9.1.2018.

IFRS Foundation 2018 b. List of IFRIC Interpretations. <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/>. Luettu 9.1.2018.

IFRS 1. Siirtymästandardi IFRS-standardien käyttöönottoon.

IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista, St-Akatemia.

IFRS 16 Vuokrasopimukset, St-Akatemia.

IFRS-tilinpäätösmalli 2016. Suomen Tilintarkastajat ry. e-kirja.

Ihamäki, T. 2014. Uusi IFRS 15. Balanssi: raportointi & hyvä hallinto, 4.

Jalkanen-Steiner, J. & Tuomala, M. 2014. Uusi IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardi vaikuttaa kaikkiin yrityksiin. Uusia tuulia IFRS-rintamalla - KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/fi/pdf/2017/01/IFRS-View-2014_final.pdf. Luettu 8.4.2017.

Jalkanen-Steiner, J. & Tuomala, M. 2016. IASB:n lisäohjeet ja uudet esimerkit. IFRS view - Tyyntä myrskyn edellä - valmistaudu muutoksiin ajoissa - KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-View-2016-Secured.pdf>. Luettu 8.4.2017.

Jauhiainen, H. 2016. IFRS 15 Myyntituottojen tulouttaminen asiakassopimuksissa. Jyväskylän yliopisto. Laskentatoimi. Pro gradu –tutkielma. <https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/51323/URN%3ANBN%3Afi%3Aju-201609124084.pdf?sequence=1>. Luettu 8.4.2017.

Jylhä, T. 2017. IFRS 16 muuttaa vuokrien kirjanpidon. <http://www.intito.fi/ifrs-16-muuttaa-vuokrien-kirjanpidon/>. Luettu 9.1.2018.

LeasePlan Finland Oy. 2016. Ota leasingkirjanpidon muutos huomioon pitkän tähtäimen budjetoinnissa. <https://www.liikkeella.fi/artikkelit/yritysautoilu/ota-leasingkirjanpidon-muutos-huomioon-pitkan-tahtaimen-budjetoinnissa.html>. Luettu 4.1.2018.

Muinonen, I. 2017. IFRS 16-vuokrasopimusstandardin käyttöönoton vaikutukset yrityksessä X. Laurea-ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. http://theseus.fi/bitstream/handle/10024/123091/Muinonen_lida.pdf?sequence=1. Luettu 8.4.2017.

Ojasalo, K., Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2009. Kehittämistyön menetelmät – Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. WSOY.

Pacter, Paul. 2017. Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language. <http://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/documents/pocket-guide-2017.pdf>. Luettu 4.1.2018.

Peill, E. 2016. Tulouttamisuudistus tuli – ja meni?. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/nakoaloja/blogi-talouden-ammattilaiset/tulouttamisuudistus-tuli-ja-meni>. Luettu 9.1.2018.

PwC. 2016. In depth - Ajankohtaista taloudellisessa raportoinnissa. <http://www.pwc.fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/in-depth-ifrs-16-vuokrasopimuksissa-022016.pdf>. Luettu 4.1.2018.

Soininvaara, S. 2015. IFRS 15 Standardimuutoksen vaikutus myynnin tuloutusperiaatteeseen ja käytännön tilintarkastukseen. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma. Opinnäytetyö. https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/92675/Soininvaara_Siiri.pdf?sequence=1. Luettu 8.4.2017.

Söyring, J. 2016. IFRS 15 –Standardin käyttöönoton vaikutukset yrityksille tilitoimistojen näkökulmasta. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Talousjohtaminen. Kandidaatintutkielma. http://www.doria.fi/bitstream/handle/10024/130571/kandidaatin_tutkielma.pdf?sequence=2. Luettu 8.4.2017.

Tolvanen, M. 2013. Muuttuva IFRS-raportointi. Tilisanomat. <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/muuttuva-ifrs-raportointi>. Luettu 1.3.2018.

Torniainen, T. & Kuhanen, M. 2016. Myyntiä ja vuokrasopimuksia koskevien uusien IFRS-standardien käyttöönotto vaatii työtä ja kunnon projektointia. IFRS view - Tyyntä myrskyn edellä - valmistaudu muutoksiin ajoissa - KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-View-2016-Secured.pdf>. Luettu 8.4.2017.

Tuomala, M. 2017. IFRS 15 - viime hetken vinkit käyttöönottosuunnitelman tekijöille. <https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/talouden-ammattilaisille/ifrs-15-viime-hetken-vinkit-kayttoonottosuunnitelman-tekijoille>. Luettu 4.1.2018.

Kuinka paljon yksittäinen standardiuudistus kuluttaa yhtiön resursseja?

Ketkä aloittavat uuteen standardiin liittyvän selvitystyön?

Miten paljon aiemmin ennen standardin soveltamisajankohtaa selvitystyö aloitetaan/on aloitettu?

Millä keinoilla yritykset ovat valmistautuneet standardin käyttöönottoon? Palkkaamalla lisää työvoimaa? Uusimalla ohjelmistoja? Kouluttamalla henkilökuntaa? Vai miten?

Miten uudet periaatteet viedään läpi eri järjestelmiin, prosesseihin, raportointiin ja myös henkilöstön toimintatapoihin? Miten tämä vaikuttaa muihin projekteihin ja päivittäiseen työhön?

Onko yrityksissä pohdittu IFRS 16 -standardin soveltamisen aloittamista yhtä aikaa IFRS 15 -standardin kanssa ja näiden kahden uuden standardin käyttöönoton resursointia?

Tai onko IFRS 15 -standardi jo otettu käyttöön? Entä IFRS 16? Milloin?

Opittiinko IFRS 15 käyttöönotosta jotakin ajatellen IFRS 16:sta? Ja vielä olisi tulossa IFRS 17, entä sen käyttöönotto?